MANUAL PRÁCTICO
RENTA 2010

Agencia Tributaria

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

www.agenciatributaria.es

Advertencia

Esta edición del Manual Práctico Renta 2010 se cerró el día 21 de marzo de 2011 en base a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física publicada hasta dicha fecha con efectos para el ejercicio 2010.

Cualquier modificación posterior en las normas del citado Impuesto aplicables al mencionado ejercicio, deberá ser tenida en cuenta.

Catálogo general de publicaciones oficiales
http://www.060.es
Depósito Legal: M-14380-2011
I.S.B.N.: 978-84-96490-65-9
N.I.P.O.: 609-11-003-8

PRESENTACIÓN

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

Fiel a este propósito, y con el fin de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la Agencia Tributaria pone a su disposición la edición del Manual Práctico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2010, preparada por el Departamento de Gestión Tributaria.

Este Manual responde a la intención de divulgar el Impuesto y contiene numerosos ejemplos prácticos que pretenden hacer más asequibles los textos fiscales y clarificar aquellas cuestiones que revisten una mayor complejidad. Con la finalidad de facilitar a los contribuyentes la localización en el Apéndice normativo de los preceptos legales y reglamentarios que regulan los temas tratados, los diferentes epígrafes y apartados del Manual contienen una referencia a los artículos de la Ley y del Reglamento en los que se regulan las cuestiones tratadas.

Constituye, en cualquier caso y en el marco de la campaña de Renta 2010, una buena oportunidad para quienes deseen profundizar en el conocimiento del IRPF.

Aprovechamos la ocasión para recordarle que la Agencia Tributaria pone igualmente a su disposición el Programa de Ayuda Renta (PADRE) 2010, que le permite realizar la declaración de Renta por ordenador, sin necesidad de adquirir el impreso. También puede descargar dicho Programa en la página de la Agencia Tributaria en Internet (www.agenciatributaria.es), así como efectuar la presentación telemática de su declaración por este medio sin necesidad de disponer de firma electrónica.

Si lo prefiere, también existe un teléfono de cita previa (901 22 33 44), al que puede llamar para que le asignen el día y la hora en que puede acudir a su Delegación o Administración para que le confeccionen su declaración de la Renta.

Además, en el teléfono 901 200 345 o a través de la página de la Agencia Tributaria en Internet en la dirección anteriormente indicada, puede Vd. solicitar un borrador de la declaración del IRPF, así como sus datos fiscales del presente ejercicio. En caso de recibir el borrador, por cumplir los requisitos previstos al efecto, podrá proceder a su confirmación y presentación por dichas vías, siempre que refleje su situación tributaria en relación con dicho Impuesto; en caso contrario, también podrá solicitar la modificación del borrador recibido.

Por último, existe un teléfono de información (901 33 55 33), al cual puede llamar para resolver sus dudas sin necesidad de desplazarse a nuestras oficinas.

Departamento de Gestión Tributaria

Guía de las principales novedades del IRPF en el ejercicio 2010

Gestión del Impuesto

		Páginas
Plazos de la campaña Renta 2010: borrador y autoliquidación	• Borrador de declaración:	
	- Solicitud: desde el 4 de abril hasta el 27 de junio de 2011	10
	- Puesta a disposición del borrador y acceso al mismo por Internet mediante la utilización de un número de referencia suministrado por la Agencia Tributaria: desde el día 4 de abril hasta el 30 de junio de 2011	11
	- Remisión del borrador por correo por parte de la Agencia Tributaria	11
	- Modificación, confirmación o suscripción del borrador:	
	a) Por vía telemática o telefónica: desde el 4 de abril hasta el 30 de junio de 2011	12 a 15
	b) Por vía presencial: desde el 3 de mayo hasta el 30 de junio de 2011	14 y 15
	• Autoliquidación:	
	- Presentación y, en su caso, ingreso: desde el 3 de mayo hasta el 30 de junio de 2011. Si se efectúa domiciliación bancaria del pago, desde el 3 de mayo hasta el 27 de junio de 2011	16 y 22
	- La presentación telemática de determinadas autoliquidaciones podrá efectuarse mediante la consignación del NIF del contribuyente y del número de referencia del borrador o de los datos fiscales suministrados por la Agencia Tributaria	19 y 20
Exenciones	• Se eleva del importe exento para las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único desde 12.020 a 15.500 euros	41
	• Se declaran exentos los premios de 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	42

Rendimientos del trabajo

		Páginas
Régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español y retribuciones en especie	• Para los trabajadores desplazados a territorio español con posterioridad a 1 de enero de 2010, se establece un nuevo requisito para la aplicación del régimen fiscal especial (art. 93 Ley IRPF) consistente en que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo no superen la cuantía de 600.000 euros anuales	55
	• Se introduce un nuevo supuesto de retribución en especie, que no tiene la consideración de rendimiento del trabajo, para las cantidades satisfechas por la empresa a entidades que presten el servicio público de transporte colectivo de los empleados a su centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador	75

Rendimientos del capital mobiliario

		Páginas
Reducción del capital y distribución de la prima de emisión efectuadas con posterioridad al 23/09/2010 por sociedades de inversión de capital variable (SICAV)	• Los importes percibidos por los socios o partícipes de las SICAV en el supuesto de reducción de capital se califican como rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios con determinados límites y sin derecho a la exención de 1.500 euros aplicable a los dividendos	121
	• Los importes percibidos por los socios o partícipes de las SICAV en el supuesto de la distribución de la prima de emisión de acciones se califican en su totalidad como rendimientos de capital mobiliario en los términos del artículo 25.1 e) de la Ley del IRPF	122

Rendimientos de actividades económicas

		Páginas
Actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva	A efectos del cálculo del rendimiento neto minorado de estas actividades, no resultan aplicables en el presente ejercicio las reducciones por adquisición del gasóleo profesional y de fertilizantes o plásticos vigentes en el ejercicio anterior	276

Guía de las principales novedades del IRPF en el ejercicio 2010

Nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (Ley 22/2009)		Páginas
Adaptación de la estructura del IRPF y ampliación de competencias normativas de las CC. AA.	• Con efectos de 1 de enero de 2010, se modifica el procedimiento liquidatorio del IRPF para adaptarlo al nuevo porcentaje del 50 por 100 de cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas de régimen común (D.F. 2ª Ley 22/2009)	63 y 412
	• Con los mismos efectos temporales, se amplían y atribuyen nuevas competencias normativas a las Comunidades Autónomas de régimen común en los siguientes ámbitos del IRPF (art. 46 Ley 22/2009):	
	- Mínimo personal y familiar	31 y 405
	- Escala autonómica	31 y 415
	- Deducciones autonómicas	31 y 480
	- Aumentos o disminuciones en los porcentajes del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual	32 y 432

Mínimo personal y familiar		Páginas
Cálculo del gravamen autonómico	Únicamente la Comunidad de Madrid ha regulado las cuantías del mínimo personal y familiar a efectos del cálculo del gravamen autonómico de los contribuyentes residentes en el ejercicio 2010 en su territorio	405

Escalas y tipos de gravamen		Páginas
Escalas aplicables sobre la base liquidable general	• Las escalas estatal y autonómica del IRPF se adaptan al nuevo porcentaje del 50 por 100 de cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas de régimen común	414
	• A efectos del gravamen autonómico, la Comunidad de Madrid, la Comunidad Autónoma de la Rioja y la Comunitat Valenciana, han aprobado sus correspondiente escalas autonómicas	415
	• La Comunidad Autónoma de Cataluña, la Comunidad de Castilla y León y la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia han aprobado escalas autonómicas que no difieren de la contenida en la D.T. 15ª de la Ley del IRPF. Los restantes contribuyentes aplicarán esta última escala autonómica	416
Tipos de gravamen aplicables sobre la base liquidable del ahorro	• La base liquidable del ahorro se grava, tanto a efectos del gravamen estatal como del gravamen autonómico, a los siguientes tipos:	
	- Hasta 6.000 euros: 9,50 por 100	416
	- Desde 6.000,01 euros en adelante: 10,50 por 100	416

Deducciones de la cuota		Páginas
Tramo autonómico deducción por inversión vivienda habitual	• Únicamente la Comunidad Autónoma de Cataluña ha regulado un tramo autonómico de deducción por inversión en vivienda habitual diferenciado del contenido en el artículo 78.2 de la Ley del IRPF	432
Deducciones generales por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas; por obras de mejora en la vivienda habitual y por inversión empresarial	• La deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas sólo resulta aplicable a contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo o de actividades económicas cuya base imponible sea inferior a 12.000 euros anuales	586
	• Se introduce una nueva deducción por obras de mejora satisfechas y ejecutadas desde el 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012 en la vivienda habitual o en el edificio en que ésta se encuentre, aplicable a contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 53.007,20 euros	475
	• Se incluyen nuevas deducciones en el ámbito empresarial por inversiones y gastos vinculados a determinados acontecimientos de excepcional interés público	455

Guía de las deducciones autonómicas del IRPF en el ejercicio 2010

Comunidad Autónoma	Por circunstancias personales y familiares	Relativas a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
Andalucía (pág. 481 y ss.)	• Para beneficiarios de ayudas familiares. • Adopción internacional. • Discapacidad del contribuyente. • Familia monoparental y con ascendientes mayores de 75 años. • Asistencia a personas con discapacidad. • Por ayuda doméstica.	• Para beneficiarios de ayudas a viviendas protegidas. • Inversión en vivienda habitual protegida. • Inversión en vivienda habitual por jóvenes. • Alquiler de vivienda habitual por jóvenes.		• Fomento del autoempleo. • Adquisición de acciones y participaciones sociales en constitución de sociedades o en ampliación de capital en sociedades mercantiles.
Aragón (pág. 487 y ss.)	• Nacimiento o adopción del tercer o sucesivos hijos (o del segundo hijo, si es discapacitado). • Adopción internacional. • Cuidado de personas dependientes.	• Adquisición de vivienda habitual por víctimas del terrorismo.	• Donaciones con finalidad ecológica	
Principado de Asturias (pág. 489 y ss.)	• Acogimiento no remunerado mayores 65 años. • Adopción internacional. • Partos o adopciones múltiples. • Familias numerosas. • Familias monoparentales. • Acogimiento familiar de menores	• Adquisición o adecuación de vivienda habitual para discapacitados, incluidos ascendientes o descendientes. • Inversión en vivienda habitual protegida. • Alquiler de la vivienda habitual.	• Donación de fincas rústicas a favor del Principado de Asturias.	• Fomento del autoempleo de las mujeres y los jóvenes emprendedores. • Fomento del autoempleo.
Illes Balears (pág. 495 y ss.)	• Contribuyentes de 65 o más años de edad. • Discapacidad del contribuyente o de sus descendientes. • Gastos de adquisición de libros de texto. • Adopción de hijos.	• Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por jóvenes. • Alquiler de vivienda habitual por jóvenes, discapacitados o familias numerosas. • Por cuotas del ITP y AJD satisfechas en adquisición de: Vivienda habitual y Vivienda habitual protegida.		• Gastos de conservación o mejora de fincas o terrenos en áreas de suelo rústico protegido. • Fomento del autoempleo.
Canarias (pág. 503 y ss.)	• Nacimiento o adopción. • Gastos de guardería. • Gastos de estudios de descendientes fuera de la isla de residencia. • Contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años. • Familia numerosa.	• Inversión en vivienda habitual. • Alquiler de vivienda habitual. • Por la variación del euribor de préstamos hipotecarios.	• Donaciones a descendientes para la adquisición de su primera vivienda habitual. • Donaciones con finalidad ecológica. • Donaciones para la conservación del Patrimonio Histórico de Canarias.	• Traslado de residencia a otra isla para realizar una actividad por cuenta propia o ajena. • Cantidades destinadas a la restauración o reparación de bienes inmuebles de Interés Cultural. • Contribuyentes desempleados.

Guía de las deducciones autonómicas del IRPF en el ejercicio 2010

Comunidad Autónoma	Por circunstancias personales y familiares	Relativas a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
Cantabria (pág. 511 y ss.)	• Cuidado de familiares: descendientes menores de 3 años, ascendientes mayores de 70 años y discapacitados. • Acogimiento familiar de menores.	• Alquiler de vivienda habitual por jóvenes, mayores o discapacitados. • Adquisición/rehabilitación de segunda vivienda en municipios con problemas de despoblación.	• Donaciones a fundaciones con fines culturales, asistenciales o sanitarios o al Fondo Cantabria Coopera.	
Castilla-La Mancha (pág. 514 y ss.)	• Nacimiento o adopción de hijos. • Discapacidad del contribuyente. • Contribuyentes mayores de 75 años. • Discapacidad de ascendientes o descendientes. • Cuidado de ascendientes mayores de 75 años.	• Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual o por obras e instalaciones de adecuación de la misma a personas con discapacidad.	• Donativos al fondo Castellano-Manchego de Cooperación.	
Castilla y León (pág. 517 y ss.)	• Familia numerosa. • Nacimiento o adopción de hijos. • Adopción internacional. • Cuidado de hijos menores de 4 años. • Contribuyentes de 65 años o más afectados por minusvalía.	• Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por jóvenes en núcleos rurales. • Alquiler de vivienda habitual para jóvenes. • Inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables y ahorro de agua en vivienda habitual.	• Donativos a fundaciones de Castilla y León para la recuperación del Patrimonio Histórico-Artístico y Natural.	• Cantidades invertidas por los titulares en la recuperación del Patrimonio Histórico-Artístico y Natural de Castilla y León. • Fomento del autoempleo de las mujeres y los jóvenes.
Cataluña (pág. 524 y ss.)	• Nacimiento o adopción de un hijo. • Contribuyentes que se queden viudos/as en 2008, 2009 ó 2010.	• Alquiler de la vivienda habitual (sólo contribuyentes en determinadas situaciones desfavorecidas). • Rehabilitación de la vivienda habitual.	• Donativos a entidades que fomentan el uso de la lengua catalana. • Donativos a entidades que fomentan I+D+i. • Donaciones beneficio medio ambiente.	• Intereses por préstamos para estudios universitarios de tercer ciclo. • Adquisición acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Inversión en acciones de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil.
Extremadura (pág. 529 y ss.)	• Acogimiento de menores. • Cuidado de familiares discapacitados.	• Adquisición de vivienda habitual para jóvenes y para víctimas del terrorismo. • Alquiler de vivienda habitual para jóvenes, familias numerosas y minusválidos.	• Donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño.	• Por percibir retribuciones del trabajo dependiente. • Cantidades destinadas por sus titulares a bienes del Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño.

Guía de las deducciones autonómicas del IRPF en el ejercicio 2010

Comunidad Autónoma	Por circunstancias personales y familiares	Relativas a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
Galicia (pág. 532 y ss.)	• Nacimiento o adopción. • Familia numerosa. • Cuidado hijos menores. • Contribuyentes de 65 años o más, discapacitados y que precisen ayuda de terceras personas.	• Alquiler de vivienda habitual para jóvenes.		• Gastos destinados al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos. • Fomento del autoempleo.
Comunidad de Madrid (pág. 536 y ss.)	• Nacimiento o adopción. • Adopción internacional. • Acogimiento familiar de menores. • Acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o discapacitados. • Familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos	• Alquiler de vivienda habitual por jóvenes. • Inversión vivienda habitual de nueva construcción. • Incrementos coste financiación ajena.	• Donativos a fundaciones con fines culturales, asistenciales, sanitarios o análogos.	• Por gastos educativos. • Deducción complementaria al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual. • Adquisición acciones de nuevas entidades. • Fomento del autoempleo jóvenes. • Inversiones en entidades cotizadas Mercado Alternativo Bursátil.
Región de Murcia (pág. 544 y ss.)	• Gastos de guardería de hijos menores de 3 años.	• Inversión en vivienda habitual por jóvenes. • Instalaciones de recursos energéticos renovables en viviendas. • Dispositivos domésticos de ahorro de agua.	• Donativos para la protección del Patrimonio Histórico de la Región de Murcia.	
La Rioja (pág. 549 y ss.)	• Nacimiento o adopción del segundo o ulterior hijo.	• Inversión en vivienda habitual por jóvenes. • Inversión en segunda vivienda en el medio rural. • Rehabilitación de vivienda.		• Inversión no empresarial en la adquisición de ordenadores personales.
Comunitat Valenciana (pág. 555 y ss.)	• Nacimiento o adopción. • Nacimiento o adopción múltiples. • Nacimiento o adopción de hijos discapacitados. • Familia numerosa. • Contribuyentes discapacitados. • Realización por uno de los cónyuges de labores no remuneradas en el hogar. • Custodia de hijos menores de 3 años. • Ascendientes mayores de 75 años o mayores de 65 años discapacitados. • Contribuyentes con dos o más descendientes.	• Adquisición o rehabilitación vivienda habitual con financiación ajena. • Adquisición primera vivienda habitual jóvenes. • Adquisición vivienda habitual discapacitados. • Adquisición/rehabilitación vivienda habitual con ayudas públicas. • Arrendamiento vivienda habitual. • Aprovechamiento fuentes energía renovables vivienda habitual. • Arrendamiento vivienda por actividades en distinto municipio. • Incremento costes financiación ajena vivienda habitual.	• Donaciones con finalidad ecológica. • Donaciones de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. • Donativos para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. • Donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana.	• Conciliación del trabajo con la vida familiar. • Cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. • Por cantidades procedentes de ayudas públicas concedidas por la Generalitat en concepto de protección a la maternidad.

Índice general

Capítulo 1. Campaña de la declaración de Renta 2010

¿Quienes están obligados a presentar declaración del IRPF 2010? 2
La declaración del IRPF 2010: aspectos generales 5
Borrador de la declaración del IRPF 2010 9
La autoliquidación del IRPF 2010: normas de presentación 16
Pago de la deuda tributaria del IRPF 21
Devoluciones derivadas de la normativa del IRPF 26
Rectificación de los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas 27

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

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) 30
Cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas 30
Sujeción al IRPF: aspectos materiales 33
Sujeción al IRPF: aspectos personales 49
Sujeción al IRPF: aspectos temporales 58
Liquidación y cesión del IRPF 2010. Esquema general (I) 61
Liquidación y cesión del IRPF 2010. Esquema general (II) 62
Liquidación y cesión del IRPF 2010. Esquema general (y III) 63

Capítulo 3. Rendimientos del trabajo

Concepto 66
Rendimientos estimados del trabajo y operaciones vinculadas 72
Rendimientos del trabajo en especie 72
Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje 80
Rendimiento neto del trabajo a integrar en la base imponible 84
Individualización de los rendimientos del trabajo 92
Imputación temporal de los rendimientos del trabajo 92
Caso práctico 94

Capítulo 4. Rendimientos del capital inmobiliario

Rendimientos del capital inmobiliario 98
Rendimientos íntegros 99
Rendimientos del capital inmobiliario estimados y operaciones vinculadas 100
Gastos deducibles 101
Gastos no deducibles 104
Rendimiento neto 104
Reducciones del rendimiento neto 104
Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco 106

Rendimiento neto reducido 106
Individualización de los rendimientos del capital inmobiliario 108
Imputación temporal de los rendimientos del capital inmobiliario 108
Declaración de los bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, excluida la vivienda habitual e inmuebles asimilados 109
Relación de bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas 111
Caso práctico 112

Capítulo 5. Rendimientos del capital mobiliario

Rendimientos del capital mobiliario: cuestiones generales 116
Rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro 120
Rendimientos a integrar en la base imponible general 142
Valoración de los rendimientos del capital mobiliario en especie 144
Individualización de los rendimientos del capital mobiliario 145
Imputación temporal de los rendimientos del capital mobiliario 146
Caso práctico 146

Capítulo 6. Rendimientos de actividades económicas. Cuestiones generales

Concepto de rendimientos de actividades económicas 154
Delimitación de los rendimientos de actividades económicas 154
Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica 158
Método y modalidades de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas 162
Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas 164
Criterios de imputación temporal de los componentes del rendimiento neto de actividades económicas 165
Individualización de los rendimientos de actividades económicas 167

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

Concepto y ámbito de aplicación del método de estimación directa 170
Determinación del rendimiento neto 174
Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión 192
Determinación del rendimiento neto reducido 202
Determinación del rendimiento neto reducido total 203
Tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al ejercicio de actividades económicas 209
Caso práctico (determinación del rendimiento neto derivado de actividad profesional en estimación directa, modalidad normal) 210

Capítulo 8. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (I) (Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales)

Concepto y ámbito de aplicación 214
Determinación del rendimiento neto reducido 223
Determinación del rendimiento neto reducido total 239

Caso práctico 240
Apéndice: Rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2010 244

Capítulo 9. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (II) (Actividades agrícolas, ganaderas y forestales)

Concepto y ámbito de aplicación 262
Determinación del rendimiento neto 271
Determinación del rendimiento neto reducido total 281
Caso práctico 282

Capítulo 10 Regímenes especiales: imputación y atribución de rentas

Imputaciones de renta 290
Régimen de imputación de rentas inmobiliarias 290
Régimen de atribución de rentas 293
Imputación de rentas de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas 299
Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional 300
Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen 303
Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español 306
Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales 306
Caso práctico 308

Capítulo 11. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Concepto 314
Ganancias y pérdidas patrimoniales que no se integran en la base imponible del IRPF 317
Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas generales 321
Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas específicas de valoración 330
Declaración y tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales 353
Beneficios fiscales aplicables a la transmisión de la vivienda habitual con reinversión del importe obtenido en otra vivienda habitual 354
Imputación temporal de las ganancias y pérdidas patrimoniales 358
Individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales 360
Caso práctico 361

Capítulo 12. Integración y compensación de rentas

Introducción 366
Reglas de integración y compensación de rentas 368
Reglas de integración y compensación en tributación conjunta 372
Caso práctico 373

Capítulo 13. Determinación de la renta del contribuyente sujeta a gravamen: base liquidable

Introducción 376

Reducciones de la base imponible general 377
Base liquidable general y base liquidable general sometida a gravamen 394
Base liquidable del ahorro 394
Caso práctico 395

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

Mínimo personal y familiar 398
Mínimo del contribuyente 398
Mínimo por descendientes 399
Mínimo por ascendientes 402
Mínimo por discapacidad 403
Importe del mínimo por descendientes aplicable a residentes en la Comunidad de Madrid para el cálculo del gravamen autonómico 405

Capítulo 15. Cálculo del impuesto: determinación de las cuotas íntegras

Introducción 412
Gravamen de la base liquidable general 414
Gravamen de la base liquidable del ahorro 416
Gravamen aplicable a contribuyentes del IRPF residentes en el extranjero 417
Especialidades en la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica 418

Capítulo 16. Deducciones generales de la cuota en el ejercicio 2010

Introducción 432
Determinación de la cuota líquida estatal y autonómica 433
Deducción por inversión en vivienda habitual 434
Deducciones por donativos 449
Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial 453
Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación directa 454
Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación objetiva 467
Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla 469
Deducción por cuenta ahorro-empresa 472
Deducción por alquiler de la vivienda habitual 474
Deducción por obras de mejora en la vivienda habitual 475

Capítulo 17. Deducciones autonómicas de la cuota aplicables en el ejercicio 2010

Introducción 480
Comunidad Autónoma de Andalucía 481
Comunidad Autónoma de Aragón 487
Comunidad Autónoma del Principado de Asturias 489

Comunidad Autónoma de las Illes Balears 495
Comunidad Autónoma de Canarias 503
Comunidad Autónoma de Cantabria 511
Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha 514
Comunidad de Castilla y León 517
Comunidad Autónoma de Cataluña 524
Comunidad Autónoma de Extremadura 529
Comunidad Autónoma de Galicia 532
Comunidad de Madrid 536
Comunidad Autónoma de la Región de Murcia 544
Comunidad Autónoma de La Rioja 549
Comunitat Valenciana 555

Capítulo 18. Cuota líquida, cuota resultante de la autoliquidación, cuota diferencial y resultado de la declaración

Introducción 574
Incremento de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores 575
Deducciones de la cuota líquida total 583
Cuota resultante de la autoliquidación 596
Cuota diferencial 596
Resultado de la declaración 598
Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente en el ejercicio 2010 603
Regularización de situaciones tributarias mediante la presentación de autoliquidación complementaria 604

Apéndice normativo

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 611

Índice analítico 781

Capítulo 1. Campaña de la declaración de Renta 2010

Sumario

¿Quienes están obligados a presentar declaración del IRPF 2010?

La declaración del IRPF 2010: aspectos generales

1. Modelo de declaración
2. Utilización de las etiquetas identificativas
3. Información e identificación del domicilio habitual actual del contribuyente
4. Asignación tributaria a la Iglesia Católica
5. Asignación de cantidades a fines sociales

Borrador de la declaración del IRPF 2010

1. Introducción
2. Solicitud del borrador de declaración del IRPF
3. Puesta a disposición o remisión del borrador de declaración del IRPF o de los datos fiscales
4. Modificación del borrador de declaración
5. Suscripción o confirmación del borrador de declaración

La autoliquidación del IRPF 2010: normas de presentación

1. Plazo de presentación
2. Lugar y forma de presentación
3. Documentación adicional a presentar junto con la autoliquidación
4. Presentación telemática a través de Internet

Pago de la deuda tributaria del IRPF

1. Pago en una sola vez
2. Pago en dos plazos
3. Otros supuestos de fraccionamiento
4. Procedimiento de suspensión del ingreso de la deuda tributaria del IRPF sin intereses de demora.

Devoluciones derivadas de la normativa del IRPF

Rectificación de los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas

¿Quienes están obligados a presentar declaración del IRPF 2010?

(Art. 96 Ley IRPF y 61 Reglamento)

Están obligados a presentar la declaración del IRPF del ejercicio 2010, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración debidamente suscrito o confirmado, los siguientes contribuyentes: (1)

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

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

c) Contribuyentes, incluidos los no obligados a declarar por razón de la cuantía y naturaleza o fuente de la renta obtenida en el ejercicio, **que soliciten la devolución derivada de la normativa del IRPF que, en su caso, les corresponda**. (2)

Esta obligación deriva de la supresión del modelo de comunicación para la solicitud de la devolución rápida destinada en años anteriores a los contribuyentes no obligados a declarar por razón de la cuantía y naturaleza o fuente de las rentas obtenidas.

La liquidación provisional que, en su caso, pueda practicar la Administración Tributaria a estos contribuyentes no podrá implicar ninguna obligación distinta de la restitución de lo previamente devuelto más el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

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

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

- **22.000 euros anuales**, con carácter general.
- **11.200 euros anuales** en los siguientes supuestos:

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

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

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

  2º Cuando se trate de pensionistas cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del IRPF proceden-

(1) El concepto de contribuyente por el IRPF se comenta en la página 49 del Capítulo 2.

(2) La devolución derivada de la normativa del IRPF se comenta en la página 26 de este mismo Capítulo.

tes de dos o más pagadores, siempre que el importe de las retenciones practicadas por éstos haya sido determinado por la Agencia Tributaria, previa solicitud del contribuyente al efecto, a través del modelo 146 [3] y, además, se cumplan los siguientes requisitos:

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

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

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

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas. [4]

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

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

Tienen esta consideración el 35 por 100 aplicable a las retribuciones percibidas por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, así como el 15 por 100 aplicable a los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación. Véase el artículo 80.1, 3º y 4º del Reglamento del IRPF.

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

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

C) Rentas inmobiliarias imputadas [5], rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de **letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de la viviendas de protección oficial o de precio tasado**, con el limite conjunto de **1.000 euros anuales.**

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

---

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

(4) Están exentas del IRPF las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial. Véanse a este respecto las páginas 40 del Capítulo 2 y 390 y s. del Capítulo 13.

(5) La determinación del importe de las rentas inmobiliarias imputadas correspondientes a bienes inmuebles, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, se comenta en la página 291 del Capítulo 10.

2. Los contribuyentes que hayan obtenido en el ejercicio 2010 exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, del capital (mobiliario o inmobiliario) o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, sometidos o no a retención, hasta un importe máximo conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros, en tributación individual o conjunta.

Para determinar las cuantías señaladas en los puntos 1 y 2 anteriores, no se tomarán en consideración las rentas que estén exentas del IRPF, como, por ejemplo, los dividendos a los que resulte aplicable la exención, las becas públicas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, las anualidades por alimentos recibidas de los padres por decisión judicial o los premios de loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado (LAE), la ONCE, la Cruz Roja, ... Véanse las páginas 33 y ss.

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

Contribuyentes no obligados a declarar: cuadro-resumen

Regla	Renta obtenida	Límites	Otras condiciones
1ª	- Rendimientos del trabajo	22.000	- Un sólo pagador (2º y restantes ≤ 1.500 euros anuales). - Prestaciones pasivas de dos o más pagadores cuyas retenciones hayan sido determinadas por la Agencia Tributaria.
		11.200	- Más de un pagador (2º y restantes >1.500 euros anuales). - Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos. - Pagador de los rendimientos no obligado a retener. - Rendimientos sujetos a tipo fijo de retención.
	- Rendimientos del capital mobiliario. - Ganancias patrimoniales.	1.600	- Sujetos a retención o ingreso a cuenta.
	- Rentas inmobiliarias imputadas. - Rendimientos de Letras del Tesoro. - Subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado.	1.000	
2ª	- Rendimientos del trabajo. - Rendimientos del capital (mobiliario inmobiliario). - Rendimientos de actividades económicas. - Ganancias patrimoniales.	1.000	- Sujetas o no a retención o ingreso a cuenta.
	- Pérdidas patrimoniales.	< 500	- Cualquiera que sea su naturaleza.

Comentarios al cuadro:

La regla 2ª y sus límites son independientes de los contenidos en la regla 1ª, actuando en todo caso como criterio corrector de la regla 1ª para rentas de escasa cuantía. En consecuencia, si un contribuyente no está obligado a declarar por razón de la naturaleza y cuantía de las rentas obtenidas conforme a los límites y condiciones de la regla 1ª, no procederá la aplicación de la regla 2ª. Cuando, de la aplicación de los límites y condiciones de la regla 1ª, el contribuyente estuviera obligado a presentar declaración, debe acudirse a la regla 2ª y sus límites para verificar si opera la exclusión de la obligación de declarar al tratarse de rentas de escasa cuantía.

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

- Los contribuyentes que hayan percibido **rendimientos íntegros del trabajo procedentes de un mismo pagador** por importe superior a **22.000 euros anuales**.
- Los contribuyentes que hayan percibido **rendimientos íntegros del trabajo por importe superior a 11.200 euros** en los siguientes supuestos:
  - Cuando procedan de más de un pagador, si la suma de las cantidades procedentes del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, supera la cifra de 1.500 euros anuales.
  - Cuando se trate de pensionistas con varias pensiones cuyas retenciones no se hayan practicado de acuerdo con las determinadas por la Agencia Tributaria, previa solicitud del contribuyente al efecto, por medio del modelo 146.
  - Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas.
  - Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener.
  - Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.
- Los contribuyentes que hayan sido **titulares de bienes inmuebles de uso propio distinto de la vivienda habitual y del suelo no edificado**, cuyas rentas imputadas **junto con los rendimientos derivados de letras del Tesoro y el importe de las subvenciones para la adquisición de vivienda de protección oficial o de precio tasado sea superior a 1.000 euros anuales.**
- Los contribuyentes titulares de **actividades económicas**, incluidas las agrícolas y ganaderas, sea cual sea el método de determinación del rendimiento neto de las mismas, siempre que los rendimientos íntegros junto con los del trabajo y del capital, así como el de las ganancias patrimoniales sea superior a 1.000 euros anuales.
- Los contribuyentes que hayan obtenido **ganancias patrimoniales no sujetas a retención** o ingreso a cuenta, cuyo importe total, o conjuntamente con los rendimientos íntegros del trabajo, del capital o de actividades económicas**, sea superior a 1.000 euros anuales.**
- Los contribuyentes que hayan obtenido **pérdidas patrimoniales en cuantía igual o superior a 500 euros anuales.**
- Los contribuyentes que hayan realizado a**portaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia, o mutualidades de previsión social** con derecho a reducción de la base imponible y que **deseen practicar la correspondiente reducción.**
- Los contribuyentes titulares de **inmuebles arrendados** (pisos, locales, plazas de garaje), cuyos rendimientos totales, exclusivamente procedentes de los citados inmuebles, o conjuntamente con los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, de actividades económicas y ganancias patrimoniales excedan de **1.000 euros anuales**.

La declaración del IRPF 2010: aspectos generales

1. Modelo de declaración

En el presente ejercicio, al igual que en los ejercicios anteriores, sólo existe **un único impreso** de declaración por el IRPF que deberán utilizar todos los contribuyentes obligados a declarar

por este impuesto. A estos efectos, **el borrador de declaración del IRPF debidamente suscrito o confirmado por el contribuyente tendrá la consideración de declaración del IRPF.** **(6)**

Serán válidas las declaraciones y sus correspondientes documentos de ingreso o devolución suscritos por el declarante que se presenten en los modelos **que se generen exclusivamente mediante la utilización del módulo de impresión** desarrollado por la Agencia Tributaria.

Los datos impresos en estas declaraciones y en los correspondientes documentos de ingreso o devolución prevalecerán sobre las alteraciones o correcciones manuales que pudieran producirse sobre los mismos, por lo que éstas no producirán efectos ante la Administración tributaria.

Estas declaraciones deberán presentarse en el sobre de retorno "Programa de ayuda" aprobado por la Orden EHA/702/2006, de 9 de marzo (BOE del 15).

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

2. Utilización de las etiquetas identificativas

En el presente ejercicio, **las etiquetas identificativas** suministradas por la Agencia Tributaria **únicamente deberán adherirse** en los espacios reservados al efecto de las declaraciones que a continuación se enumeran, **siempre que las mismas se presenten en entidades colaboradoras, Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de crédito:**

a) Declaraciones confeccionadas manualmente en el impreso oficialmente aprobado.

b) Declaraciones confeccionadas por medios informáticos que no utilicen el módulo de impresión desarrollado por la Agencia Tributaria.

En estos casos, cuando no se disponga de etiquetas identificativas, deberá consignarse el Número de Identificación Fiscal (NIF) en el espacio reservado al efecto, acompañando a los "Ejemplares para la Administración" fotocopia del documento acreditativo de dicho número.

En el caso de declaración conjunta por el IRPF correspondiente a una unidad familiar integrada por ambos cónyuges, cada uno de ellos deberá adherir sus correspondientes etiquetas identificativas en los espacios reservados al efecto. Si alguno de los cónyuges o ambos carecen de etiquetas identificativas, deberán consignar el respectivo Número de Identificación Fiscal (NIF), en los espacios reservados al efecto, acompañando a los "Ejemplares para la Administración" fotocopia o fotocopias del respectivo documento acreditativo de dicho número.

Para las personas físicas de nacionalidad española, el Número de Identificación Fiscal (NIF) es el de su Documento Nacional de Identidad (DNI), incluida la letra mayúscula que figura al final del mismo. Para las personas físicas de nacionalidad extranjera, el Número de Identificación Fiscal (NIF) es el Número de Identidad de Extranjero (NIE), que les haya sido asignado.

No será preciso adherir las etiquetas identificativas.

Sin perjuicio de lo comentado en el apartado anterior, no será preciso adherir las etiquetas identificativas en las declaraciones confeccionadas manualmente en el impreso oficialmente aprobado, así como en las confeccionadas por medios informáticos que no utilicen el módulo

(6) El comentario al borrador de declaración del IRPF se contiene en las páginas 9 y ss. de este mismo Capítulo.

de impresión desarrollado por la Agencia Tributaria, que resulten a devolver, con solicitud de devolución o con renuncia a la misma o negativas, y **que se presenten personalmente**, previa acreditación suficiente de la identidad del declarante o declarantes, **en las oficinas de la Agencia Tributaria o en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía** que hayan suscrito con la Agencia Tributaria un convenio de colaboración para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria.

- ***Importante:*** *no será preciso adherir las etiquetas identificativas en las declaraciones del IRPF confeccionadas mediante programas informáticos que utilicen el módulo de impresión desarrollado por la Agencia Tributaria, ni en los borradores de la declaración del IRPF, incluido el documento de ingreso o devolución-confirmación del borrador de declaración, remitidos por la Agencia Tributaria.*

3. Información e identificación del domicilio habitual actual del contribuyente

En las casillas ***50*** a ***54*** de la página 1 de la declaración deberán hacerse constar los datos adicionales a que dichas casillas se refieren, que a continuación se describen, en relación con la vivienda habitual en la que el primer declarante y, en su caso, su cónyuge tienen su domicilio actual, ya sea como propietarios, usufructuarios, arrendatarios o como simples residentes en la misma por razones de convivencia familiar u otras.

Si el primer declarante y/o su cónyuge son propietarios, en todo o en parte, de la mencionada vivienda, se harán constar también, en su caso, los datos de las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con la vivienda habitual, con un máximo de dos.

a) Titularidad. Se hará constar la clave de titularidad de la vivienda que constituye el domicilio habitual actual del contribuyente y/o su cónyuge, así como, en su caso, las plazas de garaje, con un máximo de dos, y de los trasteros y anexos adquiridos conjuntamente con la misma.

Clave	Titularidad
1	**Propiedad**. Vivienda, plaza de garaje o trastero de las que es propietario el primer declarante y/o su cónyuge.
2	**Usufructo**. Vivienda de la que es usufructuario el primer declarante y/o su cónyuge.
3	**Arrendamiento**. Vivienda de la que es arrendatario el primer declarante, su cónyuge o ambos.
4	**Otra situación**. Vivienda en la que reside el primer declarante sin ostentar, ni él ni su cónyuge, ningún título jurídico sobre la misma o con título distinto de los anteriores. Este es el caso, por ejemplo, de los contribuyentes que residen en el domicilio de sus padres, de sus hijos o de la vivienda cedida al contribuyente por la empresa o entidad en la que trabaja.

b) Porcentaje de participación, en caso de propiedad o usufructo. Los porcentajes de participación que proceda consignar se expresarán en números enteros con dos decimales.

c) Situación. Se hará constar la clave que en cada caso corresponda a la situación de la vivienda y, en su caso, plazas de garage o trasteros declarados, según la siguiente relación:

Clave	Situación
1	Vivienda, plaza de garaje, trastero o anexo con referencia catastral, situada en cualquier punto del territorio español, con excepción de la Comunidad Autónoma del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra.
2	Vivienda, plaza de garaje, trastero o anexo con referencia catastral, situada en la Comunidad Autónoma del País Vasco o en la Comunidad Foral de Navarra.

3 Vivienda, plaza de garaje, trastero o anexo situada en cualquier punto del territorio español, pero sin tener asignada referencia catastral.

4 Vivienda, plaza de garaje, trastero o anexo situada en el extranjero.

d) Referencia catastral. Cualquiera que sea la clave de titularidad consignada, deberá hacerse constar la correspondiente referencia catastral. Este dato figura en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). También puede obtenerse la referencia catastral en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro, en la dirección "**http://www.sedecatastro.gob.es**", o bien llamando a la Línea Directa del Catastro (teléfono 902 373 635).

▪ ***Importante:*** *si el primer declarante y, en su caso, el cónyuge han cambiado de domicilio desde la anterior declaración presentada sin haber comunicado previamente dicho cambio, deberán marcar, respectivamente, las casillas **13** y **70** de la página 1 de la declaración.*

4. Asignación tributaria a la Iglesia Católica

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

A estos efectos, se entiende por cuota íntegra del IRPF la formada por la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica, casillas 6***98*** y ***699***, respectivamente, de la página 13 de la declaración.

En consecuencia, en la declaración del IRPF del ejercicio 2010 los contribuyentes podrán destinar el 0,7 por 100 de su cuota íntegra al sostenimiento económico de la Iglesia Católica, marcando con una "X" la casilla ***105*** de la página 2 de la declaración.

5. Asignación de cantidades a fines sociales

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional trigésima octava de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24), para este año el Estado destinará a subvencionar actividades de interés social el 0,7 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido.

A estos efectos, se entiende por cuota íntegra del IRPF la formada por la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica, casillas 6***98*** y ***699***, respectivamente, del modelo de declaración.

En consecuencia, en la declaración del IRPF del ejercicio 2010, los contribuyentes podrán destinar un 0,7 por 100 de su cuota íntegra a fines sociales (Organizaciones no Gubernamentales de Acción Social y de Cooperación al Desarrollo para la realización de programas sociales), marcando con una "X" la casilla ***106*** de la página 2 de la declaración.

▪ ***Importante:*** *la asignación tributaria a la Iglesia Católica es independiente y compatible con la asignación de cantidades a fines sociales. Por tanto, el contribuyente podrá marcar tanto la casilla **105** (asignación tributaria a la Iglesia Católica) como la **106** (asignación de cantidades a fines sociales); o una sola o ninguna de ellas. En este último caso su asignación tributaria se imputará a los Presupuestos Generales del Estado con destino a fines sociales. La elección de cualquiera de las opciones anteriores o la ausen-*

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

Borrador de la declaración del IRPF 2010

(Art. 98 Ley IRPF y 64 Reglamento)

1. Introducción

Los contribuyentes obligados a presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2010 (7) que cumplan las condiciones que a continuación se detallan, pueden solicitar a la Agencia Tributaria que ponga a su disposición o les remita, a efectos meramente informativos, un borrador de su declaración.

Si, una vez recibido dicho borrador, el contribuyente considera que refleja su situación tributaria a efectos del IRPF, podrá efectuar la confirmación o suscripción del mismo en cuyo caso el borrador confirmado tendrá la consideración de declaración del IRPF a todos los efectos.

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

Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración recibido no refleja su situación tributaria a efectos del IRPF y no opte por instar su modificación, deberá cumplimentar la correspondiente autoliquidación.

En todo caso, la eventual falta de recepción del borrador solicitado no exonera al contribuyente de su obligación de declarar.

2. Solicitud del borrador de declaración del IRPF

Requisitos.

Pueden solicitar el borrador de la declaración los contribuyentes que, con referencia al ejercicio 2010, cumplan los siguientes requisitos:

1º Que únicamente hayan obtenido rentas de las siguientes clases, cualquiera que sea su cuantía:

a) Rendimientos del trabajo, incluidas, entre otras, las pensiones y haberes pasivos, así como, en su caso, las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge.

b) Rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, como, por ejemplo, los intereses de cuentas y depósitos bancarios o los dividendos de acciones.

c) Rendimientos del capital mobiliario derivados de Letras del Tesoro.

d) Ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, tales como las derivadas del reembolso de participaciones en Fondos de Inversión, los premios obtenidos por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias y las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.

e) Subvenciones para la adquisición de la vivienda habitual.

(7) La obligación de declarar por el IRPF 2010, se comenta en las páginas 2 y ss. de este mismo Capítulo.

2º Que hayan sido titulares, como máximo, de dos inmuebles de uso propio, aunque hayan estado desocupados, distintos de la vivienda habitual y del suelo no edificado.

Procedimiento de solicitud del borrador de declaración del IRPF.

La solicitud del borrador de declaración deberá realizarse, **en el plazo comprendido entre los días 4 de abril y 27 de junio de 2011**, a través de cualquiera de las siguientes medios:

a) Por medios telemáticos, **a través del portal de Internet**, de la Agencia Tributaria, en la dirección electrónica "**http://www.agenciatributaria.es**". A tal efecto, el contribuyente deberá hacer constar, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF) y el importe de la casilla ***698*** de la página 13 de la declaración de Renta correspondiente al ejercicio 2009. En el supuesto de solicitud de una unidad familiar compuesta por ambos cónyuges, deberá hacerse constar también el Número de Identificación Fiscal (NIF) del cónyuge.

También podrá utilizarse esta vía mediante la correspondiente firma o firmas electrónicas, en cuyo caso no será preciso hacer constar el importe de la casilla ***698***.

b) Por medios telefónicos, mediante llamada al número **901 121 224** (Servicio Automático 24 horas) o bien al Centro de Atención Telefónica, número **901 200 345,** comunicando el contribuyente, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF) y el importe de la casilla ***698*** de la página 13 de la declaración de Renta correspondiente al ejercicio 2009.

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

c) Mediante personación del contribuyente en cualquiera de las Delegaciones o Administraciones de la Agencia Tributaria, así como en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan suscrito con la Agencia Tributaria un Convenio de Colaboración para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria, en los términos previstos en dicho convenio, aportando su Documento Nacional de Identidad (DNI) o el Número de Identificación de Extranjeros (NIE).

▪ ***Importante:*** *no precisarán utilizar las vías de solicitud del borrador anteriormente comentadas los siguientes contribuyentes:*

- *Los que ya lo hubieran solicitado en la declaración de Renta correspondiente al ejercicio 2009, marcando la casilla **110** y, en su caso, la **111**.*
- *Los que solicitaron la puesta a disposición del borrador a través de Internet, marcando la casilla **112** de la declaración de Renta correspondiente al ejercicio 2009.*
- *Los que confirmaron el borrador de declaración del ejercicio 2009.*

Solicitudes de borrador improcedentes.

En el supuesto que, de los datos y antecedentes obrantes en poder de la Administración tributaria, se ponga de manifiesto el incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos para la solicitud del borrador de declaración, así como cuando la Administración tributaria carezca de la información necesaria para la elaboración del borrador de la declaración, pondrá a disposición del contribuyente los datos fiscales que puedan facilitar la confección de la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

▪ ***Importante:*** *la falta de recepción de los datos fiscales no exonerará al contribuyente de su obligación de presentar declaración.*

3. Puesta a disposición o remisión del borrador de declaración del IRPF o de los datos fiscales

La Agencia Tributaria remitirá por correo postal el borrador de la declaración y/o los datos fiscales al domicilio de los contribuyentes que los hayan solicitado con arreglo a lo comentado en el epígrafe anterior.

No obstante, **los contribuyentes que deseen disponer del borrador de declaración o de los datos fiscales con anterioridad a su remisión por correo ordinario podrán obtener, desde el día 4 de abril de 2011**, a través del portal de Internet de la Agencia Tributaria o mediante llamada al teléfono **901 121 224**, **el número de referencia que les permita acceder a los mismos por Internet** y, en el caso del borrador de declaración, confirmarlo o modificarlo si procede

Para ello, los contribuyentes deberán comunicar su Número de Identificación Fiscal (NIF), el importe de la casilla ***698*** de la declaración de Renta correspondiente al ejercicio 2009 y el número de teléfono móvil en el que deseen recibir, mediante mensaje SMS, el número de referencia del borrador con el que podrán acceder al mismo.

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

En particular, tratándose de **contribuyentes que hubiesen suscrito el servicio de alertas a móviles de la Agencia Tributaria**, la puesta a disposición del borrador se efectuará directamente comunicando al contribuyente su emisión mediante mensaje SMS, así como la referencia que le permita acceder al mismo por Internet.

Por su parte, a los **contribuyentes adheridos a la notificación electrónica** se les remitirán los resultados del borrador a su dirección electrónica habilitada.

Finalmente, los **contribuyentes que dispongan de firma electrónica** podrán acceder, en todo caso, directamente a su borrador a través del portal de Internet.

El borrador de declaración contendrá, al menos, los siguientes documentos:

a) El borrador de la declaración propiamente dicho y la relación de los datos fiscales que han servido de base para su cálculo.

b) El modelo 100 de confirmación del borrador de la declaración, documento de ingreso o devolución. Este documento constará de dos ejemplares, uno para el contribuyente y otro para la entidad colaboradora-Agencia Estatal de Administración Tributaria.

- ***Importante:*** *la falta de recepción del borrador de declaración no exonerará al contribuyente de su obligación de presentar declaración.*

Supuesto especial: borradores pendientes de modificar.

En el supuesto de que de los datos y antecedentes obrantes en poder de la Agencia Tributaria se ponga de manifiesto la existencia de datos personales incompletos o la falta de datos personales o económicos necesarios para la elaboración completa del borrador de declaración, se remitirá un **borrador de declaración pendiente de modificar, que no incorporará el modelo 100, de confirmación del borrador, documento de ingreso o devolución**.

En estos supuestos, el contribuyente podrá proceder a la modificación del borrador recibido en los términos que a continuación se comentan. En caso contrario, deberá proceder a la presentación de la correspondiente autoliquidación.

Asimismo, se remitirá un borrador de declaración pendiente de modificación, por tanto sin modelo 100 de confirmación del borrador, documento de ingreso o devolución, en el caso de contribuyentes no obligados a declarar con resultado del borrador a ingresar, con un único fin informativo para que el contribuyente no efectúe ingreso alguno.

4. Modificación del borrador de declaración

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

La solicitud de modificación del borrador de declaración, que determinará la elaboración por la Agencia Tributaria de un nuevo borrador de declaración con su correspondiente modelo 100 de confirmación, documento de ingreso o devolución, **podrá realizarse a través de alguno de los siguientes medios:**

a) Por medios telemáticos, a través del portal de Internet, en la dirección electrónica de la Agencia Tributaria, "**http://www.agenciatributaria.es**", haciendo constar el contribuyente su Número de Identificación Fiscal (NIF), el NIF del cónyuge en los supuestos de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, así como el número de referencia del borrador de declaración.

En este último caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria adoptará el correspondiente protocolo de seguridad que permita garantizar la identidad de los contribuyentes que efectúan la solicitud de modificación del borrador de declaración.

También podrá utilizarse esta vía mediante el sistema de firma electrónica, bien el incorporado al Documento Nacional de Identidad (DNI) electrónico o bien el basado en el correspondiente certificado electrónico.

b) Por medios telefónicos, mediante llamada al número **901 200 345**, comunicando el contribuyente su Número de Identificación Fiscal (NIF), el NIF del cónyuge en los supuestos de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, así como el número de referencia del borrador de declaración recibido.

c) Mediante personación en cualquier Delegación o Administración de la Agencia Tributaria, previa cita, si lo desea, concertada por Internet o llamando al número **901 121 224** (24 horas) o al **901 223 344**. También podrá solicitarse la modificación del borrador de declaración a través de esta vía en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan suscrito con la Agencia Tributaria un Convenio de Colaboración para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria, en los términos previstos en dicho convenio,

El contribuyente para acreditar su identidad, deberá aportar, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF), el NIF del cónyuge en los supuestos de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, así como el número de referencia del borrador de declaración recibido.

- ***Importante:*** *el contribuyente podrá modificar directamente la asignación tributaria a la Iglesia Católica y/o la asignación de cantidades a fines sociales, así como los datos del identificador único de la cuenta a la que deba realizarse, en su caso, la devolución, (Código Cuenta Cliente), que a tal efecto figura en el modelo 100, de confirmación del borrador de declaración, documento de ingreso o devolución, sin necesidad de instar la modificación del borrador recibido en los términos anteriormente comentados.*

5. Suscripción o confirmación del borrador de declaración

Si el resultado del borrador es una cantidad a ingresar.

1º Sin domiciliación bancaria del pago en Entidad colaboradora. (8)

El borrador de la declaración podrá confirmarse o suscribirse por alguno de los siguientes medios en los plazos que, asimismo, se indican:

a) Por medios telemáticos, a través del portal de Internet de la Agencia Tributaria, en la dirección electrónica **"http://www.agenciatributaria.es"**, siempre que el contribuyente disponga del correspondiente sistema de **firma electrónica,** bien sea el incorporado al **DNI electrónico** o el basado en el correspondiente **certificado electrónico**. En caso de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, cada uno de ellos deberá disponer de la correspondiente firma electrónica.

El contribuyente, una vez conectado con el portal de Internet de la Agencia Tributaria, cumplimentará en el formulario correspondiente el identificador único de la cuenta (Código Cuenta Cliente) y, en su caso, las opciones de fraccionamiento del pago y domiciliación del segundo plazo. Una vez efectuado el ingreso en la entidad colaboradora, si la declaración es aceptada, la Agencia Tributaria devolverá en pantalla los datos del modelo de confirmación del borrador de declaración, documento de ingreso o devolución, validado con un código seguro de verificación de 16 caracteres en el que constará, la fecha y hora de presentación, el fraccionamiento del pago y, en su caso, la domiciliación del segundo plazo.

b) En los cajeros automáticos, banca electrónica, banca telefónica o cualquier otro sistema de **banca no presencial** de aquellas Entidades colaboradoras autorizadas que hayan establecido este servicio. En estos supuestos, el contribuyente deberá facilitar, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF), el NIF de su cónyuge en el supuesto de declaración conjunta formulada por ambos, así como el número justificante del modelo 100, de confirmación del borrador de la declaración, documento de ingreso o devolución.

c) En cualquier oficina sita en territorio español de una Entidad colaboradora autorizada (Banco, Caja de Ahorros o Cooperativa de Crédito), presentando, debidamente suscrito por el contribuyente, o contribuyentes en el supuesto de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, el modelo 100, de confirmación del borrador de la declaración, documento de ingreso o devolución, en el que se deberá hacer constar, en su caso, el identificador único de la cuenta (Código Cuenta Cliente), así como las opciones de fraccionamiento del pago y domiciliación del segundo plazo.

En los supuestos contemplados en las letras b) y c) anteriores, la Entidad colaboradora entregará posteriormente al contribuyente justificante de la presentación e ingreso realizados.

El plazo para la confirmación o suscripción del borrador de declaración por las **vías a) y b)** es el comprendido entre los días **4 de abril y 30 de junio de 2011, ambos inclusive. Por la vía c) el plazo** es el comprendido entre los días **3 de mayo y 30 de junio, ambos inclusive.**

2º Con domiciliación bancaria del pago en Entidad colaboradora: (9)

En este caso, el borrador de la declaración podrá confirmarse por cualquiera de los siguientes medios en los plazos que, asimismo, se indican:

a) Por medios telemáticos, a través del portal de Internet de la Agencia Tributaria, en la dirección electrónica **"http://www.agenciatributaria.es"**, haciendo constar el contribuyente,

---

(8) La domiciliación bancaria del pago resultante de la declaración del IRPF, ya consista ésta en el borrador de declaración suscrito o confirmado o en una autoliquidación, se comenta en las páginas 21 y s. de este mismo Capítulo.

(9) Véase la nota anterior.

entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF), y el número de referencia de su borrador. En caso de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, deberá hacerse constar también el NIF del cónyuge.

Alternativamente, podrá utilizarse esta vía mediante la correspondiente firma electrónica en los términos anteriormente comentados.

b) Por medios telefónicos, mediante llamada al número **901 200 345**. A tal efecto, el contribuyente deberá comunicar, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF), el número de referencia del borrador de la declaración, así como el identificador único de la cuenta (Código Cuenta Cliente) en la que desee efectuar la citada domiciliación. En caso de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, deberá comunicarse el NIF del cónyuge.

El plazo para la confirmación o suscripción del borrador de declaración por las vías descritas en las letras a) y b) anteriores es el comprendido entre los días 4 de abril y 27 de junio de 2011, ambos inclusive.

c) En las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como en las habilitadas por las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades locales para la confirmación del borrador de declaración y su inmediata transmisión telemática.

También podrán confirmarse o suscribirse los borradores de declaración en las **oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía** que hayan suscrito con la Agencia Tributaria un convenio de colaboración para la implantación de **sistemas de ventanilla única tributaria**, en los términos previstos en dicho convenio.

En este supuesto, **el plazo para la confirmación o suscripción del borrador de declaración es el comprendido entre los días 3 de mayo y 27 de junio de 2011, ambos inclusive.**

Si el resultado del borrador es una cantidad a devolver o negativa.

El borrador de la declaración **podrá confirmarse por cualquiera de las siguientes vías en los plazos que, asimismo, se indican:**

a) Por medios telemáticos, a través del portal de Internet de la Agencia Tributaria, en la dirección electrónica **"http://www.agenciatributaria.es"**, haciendo constar el contribuyente, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF), y el número de referencia de su borrador. En caso de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, deberá hacerse constar también el NIF del cónyuge.

Alternativamente, podrá utilizarse esta vía mediante la correspondiente firma electrónica en los términos anteriormente comentados.

b) Enviando un mensaje SMS al número 217223, con el siguiente texto:

RENTA (espacio) **NÚMERO DE JUSTIFICANTE DEL BORRADOR** (espacio) **NIF DEL PRIMER DECLARANTE** (espacio) **NIF DEL CÓNYUGE**

- ***Importante:*** *el NIF del cónyuge únicamente se hará constar en caso de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges.*

c) Mediante llamada telefónica al número 901 121 224 o al 901 200 345, comunicando el contribuyente, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF) y el número de referencia del borrador de declaración o, en su caso, el número de justificante. En el supuesto de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, deberá comunicarse también el NIF

del cónyuge. La Agencia Tributaria devolverá el código correspondiente a la confirmación realizada.

d) En los cajeros automáticos, banca electrónica, banca telefónica o cualquier otro sistema de **banca no presencial** de aquellas Entidades colaboradoras autorizadas que hayan establecido este servicio. En estos supuestos, el contribuyente deberá facilitar, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF), el NIF de su cónyuge en el supuesto de declaración conjunta formulada por ambos, así como el número de justificante del modelo 100 de confirmación del borrador de declaración, documento de ingreso o devolución.

No podrá utilizarse esta vía para la confirmación del borrador de las declaraciones cuyo resultado sea negativo o de las que, siendo su resultado a devolver, el contribuyente renuncie a la devolución.

El plazo para la confirmación o suscripción del borrador de declaración por las vías a que se refieren las letras a), b), c) y d) anteriores es el comprendido entre los días 4 de abril y 30 de junio de 2011, ambos inclusive.

e) En cualquier oficina sita en territorio español de una Entidad colaboradora autorizada (Banco, Caja de Ahorros o Cooperativa de Crédito), en la que se desee recibir el importe de la devolución, presentando, debidamente suscrito por el contribuyente o contribuyentes en el supuesto de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, el modelo 100 de confirmación del borrador de la declaración, documento de ingreso o devolución, que la Agencia Tributaria remitirá a estos efectos junto al borrador de la declaración propiamente dicho.

No podrá utilizarse esta vía para la confirmación del borrador de las declaraciones cuyo resultado sea negativo o de las que, siendo su resultado a devolver, el contribuyente renuncie a la devolución.

f) En las oficinas de la Agencia Tributaria o en las habilitadas por las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades locales mediante la presentación del modelo 100 de confirmación del borrador de declaración, documento de ingreso o devolución, debidamente suscrito por el contribuyente o contribuyentes en el supuesto de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges.

También podrán confirmarse o suscribirse los borradores de declaración en las **oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía** que hayan suscrito con la Agencia Tributaria un convenio de colaboración para la implantación de **sistemas de ventanilla única tributaria**, en los términos previstos en dicho convenio.

El plazo para la confirmación o suscripción del borrador de declaración por las vías a que se refieren las letras e) y f) anteriores es el comprendido entre los días 3 de mayo y 30 de junio de 2011, ambos inclusive.

- ***Importante:*** *a partir del día 30 de junio de 2011, no se podrán confirmar ni suscribir borradores de declaración del IRPF por medios telefónicos ni mediante mensajes SMS.*

Supuestos en que no se podrá confirmar el borrador de la declaración.

No podrán confirmar ni suscribir el borrador de declaración los contribuyentes que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

a) Los contribuyentes que hubiesen obtenido determinadas rentas procedentes del extranjero que, en virtud de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, se declaren exentas con progresividad.

b) Los contribuyentes que compensen partidas negativas de ejercicios anteriores.

c) Los contribuyentes que deban regularizar situaciones tributarias procedentes de declaraciones anteriormente presentadas.

d) Los contribuyentes que tengan derecho a la deducción por doble imposición internacional y ejerciten tal derecho.

En cualquier caso, cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración recibido no refleja su situación tributaria, deberá presentar la correspondiente autoliquidación.

La autoliquidación del IRPF 2010: normas de presentación

1. Plazo de presentación

El plazo de presentación de las autoliquidaciones del IRPF correspondientes al ejercicio 2010, es el mismo para todas ellas, cualquiera que sea su resultado.

Dicho plazo es el comprendido **entre los días 3 de mayo y 30 de junio de 2011, ambos inclusive.**

Todo ello, sin perjuicio de los plazos de confirmación o suscripción del borrador de declaración comentados en el número 5 del apartado anterior.

2. Lugar y forma de presentación

A. Contribuyentes domiciliados en territorio español.

Según el resultado de las declaraciones del IRPF, los contribuyentes con domicilio en territorio español deberán presentar éstas en los lugares que se señalan en el cuadro que más adelante se reproduce, acompañando a las mismas, en su caso, la documentación adicional que proceda. Todo ello, sin perjuicio de la presentación telemática a través de Internet que se comenta en el apartado 4 siguiente.

B. Contribuyentes desplazados fuera del territorio español.

Los contribuyentes que se encuentren desplazados fuera del territorio español, podrán presentar su declaración y, en su caso, realizar el ingreso o solicitar la devolución por vía telemática en las condiciones que más adelante se exponen. **(10)**

En el supuesto de declaraciones a devolver con renuncia a la devolución o negativas, las mismas pueden enviarse por correo certificado.

- ***Importante:*** *en este caso, deberá indicarse claramente en el sobre de retorno cuál es la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria que corresponde a la residencia habitual del contribuyente.*

C. Funcionarios y empleados públicos españoles en el extranjero.

Como en el caso anterior, la declaración se podrá presentar por vía telemática en los supuestos de ingreso o devolución y por correo certificado, si se trata de declaraciones a devolver con renuncia a la devolución o negativas, dirigido a la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria en cuya demarcación territorial radique el último domicilio habitual en España antes de ocupar el cargo o empleo por el que residen en el extranjero.

(10) A fecha de cierre de este Manual, no consta ninguna oficina de las entidades colaboradoras autorizadas en el extranjero adheridas al servicio de presentación de declaraciones a que se refiere la Resolución, de 6 de mayo de 1993, del Departamento de Recaudación de la AEAT (BOE del 11).

Lugares de presentación de las autoliquidaciones en función de su resultado

Resultado de la autoliquidación del IRPF	Lugar de presentación
Positivo (resultado a ingresar)	En cualquier oficina de una Entidad colaboradora autorizada (Banco, Caja de Ahorros o Cooperativa de Crédito) situada en territorio español. Las declaraciones efectuadas a través de los servicios de ayuda podrán presentarse directamente en las oficinas habilitadas para la prestación de dicho servicio, siempre que se proceda a la domiciliación bancaria del ingreso resultante de las mismas.
A devolver con solicitud de devolución (1)	a) Mediante entrega personal en cualquier Delegación o Administración de la Agencia Tributaria o en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan suscrito con la Agencia Tributaria un convenio de colaboración para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria, en los términos previstos en dicho convenio. b) Por correo certificado dirigido a la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio habitual. c) En las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas o sus Administraciones tributarias, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades locales para la confección de declaraciones mediante el Programa de Ayuda desarrollado por la Agencia Tributaria. d) En cualquier oficina de la Entidad colaboradora autorizada (Banco, Caja de Ahorros o Cooperativa de Crédito) situada en territorio español, en la que tenga abierta a su nombre la cuenta en la que desee recibir la devolución del IRPF.
A devolver con renuncia a la devolución a favor del Tesoro Público **Negativo** (sin ingreso ni devolución)	a) Mediante entrega personal en cualquier Delegación o Administración de la Agencia Tributaria o en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan suscrito con la Agencia Tributaria un convenio de colaboración para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria, en los términos previstos en dicho convenio. b) Por correo certificado dirigido a la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio habitual. c) En las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas o sus Administraciones tributarias, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades locales para la confección de declaraciones mediante el Programa de Ayuda desarrollado por la Agencia Tributaria.

(1) Cuando el contribuyente solicite la devolución en una cuenta abierta en Entidad de crédito que no actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria de la Agencia Tributaria, la declaración deberá ser presentada en las oficinas de la Agencia Tributaria o en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan suscrito con la Agencia Tributaria un convenio de colaboración para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria, en los términos previstos en dicho convenio.

3. Documentación adicional a presentar junto con la autoliquidación

Además del ejemplar para incluir en el sobre de la autoliquidación del documento de ingreso o devolución (modelo 100), deberán incluirse los documentos que correspondan de los que a continuación se señalan:

a) Contribuyentes sometidos al régimen de transparencia fiscal internacional: deberán presentar conjuntamente con la declaración del IRPF los datos y documentos señalados en el artículo 91.10 de la Ley del IRPF, relativos a todas y cada una de las entidades no residentes cuyas rentas deban incluirse en la base imponible del impuesto. Véase la página 303.

b) Contribuyentes que hayan efectuado en el ejercicio inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias: deberán presentar conjuntamente con la declaración del IRPF una comunicación de la materialización anticipada del ejercicio y su sistema de financiación, conforme a lo previsto en el artículo 27.11 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. (11)

c) Contribuyentes que soliciten la devolución mediante cheque nominativo del Banco de España: deberán presentar conjuntamente con la declaración del IRPF escrito conteniendo dicha solicitud dirigido al Titular de la Delegación o Administración de la AEAT.

Los citados datos o escritos y, en general, cualesquiera otros documentos, manifestaciones o solicitudes no contemplados expresamente en los propios modelos de declaración que deban acompañarse a ésta podrán presentarse junto a la declaración en su correspondiente sobre de retorno.

También podrán presentarse como documentos electrónicos a través de Internet en el registro electrónico de la Agencia Tributaria, conforme al procedimiento previsto en la Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, (BOE del 29).

4. Presentación telemática a través de Internet

Al igual que en ejercicios anteriores, este año también pueden presentarse a través de Internet las autoliquidaciones del IRPF, cualquiera que sea el resultado de las mismas.

No obstante, no podrán efectuar la presentación telemática de las autoliquidaciones por Internet, los contribuyentes cuyo NIF no se encuentre previamente incluido en la base de datos de identificación de la Agencia Tributaria, los que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria, ni los que deban acompañar a las respectivas declaraciones cualesquiera documentos, solicitudes o manifestaciones de opciones no contempladas expresamente en los propios modelos oficiales de declaración, salvo que efectúen la presentación de los mismos en forma de documentos electrónicos en el Registro Electrónico de la Agencia Tributaria, de acuerdo con el procedimiento previsto en la Resolución de 28 de diciembre de 2009, por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE del 29).

Para verificar que un NIF se encuentra incluido en la base de datos de identificación de la Agencia Tributaria, el contribuyente podrá acceder, a través del portal de Internet de la Agencia Tributaria, en la dirección **htpp://www.agenciatributaria.es,** a la opción "**comprobación de estar censado en la AEAT como contribuyente-sin certificado**".

¿Qué requisitos técnicos se precisan para la presentación telemática?

Para la presentación telemática de las autoliquidaciones del IRPF deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

a) Las autoliquidaciones deberán confeccionarse utilizando el programa PADRE desarrollado por la Agencia Tributaria, con objeto de obtener el fichero con la declaración a transmitir, o bien mediante otro programa capaz de obtener un fichero con el mismo formato y sujeto a iguales características y especificaciones que aquél.

b) El navegador deberá tener incorporado un sistema de firma electrónica, bien sea el incorporado al **DNI electrónico o bien el basado** en el **certificado electrónico** expedido por la

(11) El comentario de las inversiones anticipadas de futuras dotaciones se contiene en la página 466.

Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT) o cualquier **otro certificado electrónico** admitido por la Agencia Tributaria, en los términos previstos en la Orden HAC/1181/2003, de 12 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre el uso de la firma electrónica en las relaciones tributarias por medios electrónicos, informáticos y telemáticos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE del 15).

- ***Novedad 2010:*** *en el presente ejercicio también podrán presentarse telemáticamente las declaraciones cuyo resultado sea una cantidad a ingresar, siempre que se opte por la domiciliación del pago, a devolver, con solicitud de devolución o con renuncia a la misma, o negativo, mediante la consignación del NIF y del número de referencia del borrador o de los datos fiscales suministrado por la Agencia Tributaria.*

¿Cómo se presenta la autoliquidación?

Una vez realizada la autoliquidación mediante el programa de ayuda PADRE desarrollado por la Agencia Tributaria para obtener el fichero con la declaración a transmitir o mediante otro programa que obtenga un fichero con el mismo formato e iguales características y especificaciones, deberá procederse de la siguiente forma, en función del resultado de la autoliquidación y de la domiciliación bancaria o no del pago correspondiente a la totalidad del ingreso o al primer plazo:

a) Autoliquidaciones a ingresar cuyo pago total o el correspondiente al primer plazo no se realiza mediante domiciliación bancaria: (12)

El declarante se pondrá en comunicación con la Entidad colaboradora por vía telemática, de forma directa o a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o bien acudiendo a sus oficinas, para efectuar el ingreso correspondiente y facilitar los datos relativos a dicho ingreso.

La Entidad colaboradora, una vez contabilizado el importe, asignará un **Número de Referencia Completo (NRC)** asociado al ingreso efectuado.

Posteriormente, el declarante se conectará con la Agencia Tributaria, a través de su portal en Internet en la dirección electrónica **"http://www.agenciatributaria.es"** y procederá a:

1. Seleccionar el fichero con la declaración del IRPF a transmitir.

2. Suministrar el Número de Referencia Completo (NRC) asociado al ingreso que haya sido asignado por la entidad colaboradora a la declaración a transmitir.

3. Generar la firma electrónica y, en el caso de declaración conjunta del IRPF, además, la del cónyuge.

4. Transmitir a la Agencia Tributaria la autoliquidación completa con la firma o firmas electrónicas.

Si la autoliquidación es aceptada, la Agencia Tributaria le devolverá en pantalla los datos del documento de ingreso o devolución validado con un código seguro de verificación, así como la fecha y hora de la presentación. El contribuyente deberá imprimir y conservar los datos del documento de ingreso o devolución validado.

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

(12) La domiciliación bancaria del pago de la deuda tributaria del IRPF se comenta en las páginas 21 y s. de este mismo Capítulo.

b) Autoliquidaciones a ingresar cuyo pago total o el correspondiente al primer plazo se realiza mediante domiciliación bancaria: (13)

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

La transmisión de la autoliquidación, en la que se recogerá la correspondiente orden de domiciliación, y demás actuaciones posteriores se realizará de acuerdo con lo comentado en los números 3 y 4 anteriores.

- ***Novedad 2010:*** *también podrá procederse en el presente ejercicio a la transmisión de la autoliquidación sin necesidad de generar firma electrónica, mediante la consignación del NIF del contribuyente y, en el supuesto de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, del NIF del cónyuge, así como del número o números de referencia del borrador o de los datos fiscales previamente suministrados por la Agencia Tributaria.*

El contribuyente, finalmente, deberá imprimir y conservar el documento de ingreso o devolución validado con un código seguro de verificación de 16 caracteres en el que constará, además de la fecha y hora de presentación de la declaración, la orden de domiciliación efectuada y, en su caso, la opción de fraccionamiento de pago elegida por el contribuyente.

c) Autoliquidaciones a devolver, con solicitud de devolución o renuncia a la misma a favor del Tesoro Público y negativas:

El procedimiento para la presentación de estas autoliquidaciones es similar al anteriormente comentado para las autoliquidaciones IRPF a ingresar, con la salvedad de que no será preciso realizar la fase de comunicación con la Entidad colaboradora para la realización del ingreso y para la obtención del NRC asociado al mismo, ni la de domiciliación en Entidad colaboradora del ingreso.

- ***Novedad 2010:*** *en el presente ejercicio también podrá procederse a la transmisión de la autoliquidación sin necesidad de generar la firma electrónica, mediante la consignación del NIF del contribuyente y, en el supuesto de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, del NIF del cónyuge, así como del número o números de referencia del borrador o de los datos fiscales previamente suministrados por la Agencia Tributaria.*

d) Autoliquidaciones correspondientes a cónyuges no separados legalmente en las que uno de ellos solicita la suspensión del ingreso y el otro la renuncia a la devolución:

En estos casos, si alguno de los cónyuges presenta la autoliquidación por vía telemática, la autoliquidación del otro deberá presentarse también por esta vía. El procedimiento de presentación es el comentado en las letras a), b) o c) anteriores, según sea el resultado final de cada una de dichas autoliquidaciones.

- ***Importante:*** *a partir del 2 de julio de 2015, no se podrá efectuar la presentación telemática de las autoliquidaciones del IRPF correspondientes al ejercicio 2010. Transcurrida dicha fecha, y salvo que proceda la prescripción, deberá efectuarse la presentación de las autoliquidaciones mediante el correspondiente modelo de impreso.*

(13) La domiciliación bancaria del pago de la deuda tributaria del IRPF se comenta en la página siguiente.

Pago de la deuda tributaria del IRPF

(Arts. 97.2 Ley IRPF y 62.2 Reglamento)

Si como resultado final de la declaración del IRPF, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración debidamente suscrito o confirmado, se obtiene una cantidad a ingresar, el contribuyente deberá efectuar el ingreso de dicho importe en el Tesoro Público. Sin embargo, para realizar el ingreso de la deuda tributaria del IRPF [(14)] el contribuyente podrá optar por efectuarlo de una sola vez, o bien por fraccionar su importe en dos plazos:

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

b) El segundo, del 40 por 100 restante hasta el día 7 de noviembre de 2011, inclusive.

En todo caso, para disfrutar de este beneficio será necesario que la declaración del IRPF se presente dentro del plazo establecido:

a) Para las autoliquidaciones, del 3 de mayo al 30 de junio de 2011, ambos inclusive.

b) Para borradores de declaración confirmados por vía telemática o telefónica:

- **Sin domiciliación bancaria del pago, del 4 de abril al 30 de junio de 2011.**
- **Con domiciliación bancaria del pago, del 4 de abril al 27 de junio de 2011.**

c) Para borradores de declaración confirmados por otras vías:

- **Sin domiciliación bancaria del pago, del 3 de mayo al 30 de junio de 2011.**
- **Con domiciliación bancaria del pago, del 3 de mayo al 27 de junio de 2011.**

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

La opción por este procedimiento de fraccionamiento del pago no impedirá al contribuyente la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento del pago prevista en el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desarrollado en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE del 2 de septiembre).

1. Pago en una sola vez

El pago en una sola vez del importe resultante de la declaración del IRPF deberá realizarse exclusivamente en cualquiera de las Entidades colaboradoras autorizadas (Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de Crédito) sitas en territorio español, aunque se efectúe fuera de plazo.

Domiciliación bancaria del pago.

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

Ámbito de aplicación de la domiciliación bancaria.

Únicamente podrán efectuar la domiciliación bancaria:

a) Los contribuyentes que presenten la autoliquidación por Internet.

---

(14) Además del ingreso en efectivo, el pago de la deuda tributaria puede realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

b) Los contribuyentes cuya autoliquidación se efectúe a través de los servicios de ayuda prestados en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o en las habilitadas a tal efecto por las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía o Entidades locales para su inmediata transmisión telemática.

c) Los contribuyentes que efectúen la confirmación o suscripción del borrador de declaración por medios telemáticos, telefónicos o en las oficinas anteriormente citadas.

- ***Importante:*** *no se podrá domiciliar el pago de las declaraciones que se presenten en las oficinas de las Entidades colaboradoras (Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de Crédito). No obstante, el pago correspondiente al segundo plazo, tal y como a continuación se comenta, podrá seguir domiciliándose en las Entidades colaboradoras en las mismas condiciones que en años anteriores.*

Plazo para efectuar la domiciliación bancaria.

La domiciliación bancaria podrá realizarse en el plazo comprendido entre los días **3 de mayo y 27 de junio de 2011**, ambos inclusive.

En el caso de **confirmación del borrador de declaración**, la domiciliación podrá efectuarse desde el día 3 de abril de 2011 si se utilizan medios telemáticos o telefónicos, y desde el día 3 de mayo en los restantes supuestos, hasta el día 27 de junio de 2011.

Procedimiento de realización del pago.

La Agencia Tributaria comunicará la orden de domiciliación bancaria del contribuyente a la entidad colaboradora señalada en la misma, la cual procederá, en su caso, **el día 30 de junio de 2011 a cargar en cuenta el importe domiciliado**, remitiendo, posteriormente, al contribuyente justificante del ingreso realizado que servirá como documento acreditativo de dicho ingreso.

2. Pago en dos plazos

Sin perjuicio de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago prevista en el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desarrollado en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE del 2 de septiembre), el ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar, sin interés o recargo alguno, en dos partes: la primera, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda, del 40 por 100 restante.

Para poder acogerse a este beneficio fiscal de fraccionar el pago resultante del IRPF en dos plazos es imprescindible:

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

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

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

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

Primer plazo.

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

Momento de efectuar el ingreso: Al presentar la declaración.

Lugar:

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

En cualquier oficina sita en territorio español de la Entidad colaboradora en la que tenga abierta a su nombre la cuenta en la que desee domiciliar el pago, haciendo constar esta circunstancia en el apartado "Opciones de pago del 2º plazo" del documento de ingreso o devolución, modelo 100.

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

En el supuesto de que no se desee domiciliar el pago del segundo plazo, el ingreso deberá efectuarse también en cualquier oficina situada en territorio español de una Entidad colaboradora autorizada (Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de Crédito).

Segundo plazo.

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

Momento de efectuar el ingreso: Hasta el día 7 de noviembre de 2011, inclusive.

Lugar:

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

El 7 de noviembre de 2011, la Entidad colaboradora en la que se domicilió el pago del segundo plazo se encargará de adeudar su importe en la cuenta indicada por el contribuyente, remitiéndole a continuación el correspondiente justificante de pago. En este caso, deberá disponerse de saldo suficiente en la cuenta indicada.

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

En cualquiera de las Entidades colaboradoras sitas en territorio español, directamente o por vía telemática, mediante el documento de ingreso, modelo 102, que podrá obtenerse en cualquier Delegación o Administración de la Agencia Tributaria.

B) Contribuyentes que efectúen la domiciliación bancaria del primer plazo.

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

- **Domiciliación bancaria del primer y segundo plazo.**

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

La Agencia Tributaria comunicará las órdenes de domiciliación bancaria efectuadas por el contribuyente a la Entidad colaboradora señalada, la cual procederá, en su caso, el día 30 de junio de 2011 a cargar en cuenta el importe del primer plazo domiciliado, remitiendo posteriormente al contribuyente justificante del ingreso realizado que servirá como documento acreditativo del mismo.

Posteriormente, la Entidad colaboradora procederá, en su caso, el día 7 de noviembre de 2011, a cargar en cuenta el importe domiciliado del segundo plazo, remitiendo al contribuyente justificante acreditativo del ingreso realizado.

- **Domiciliación bancaria únicamente del primer plazo.**

En este supuesto, la especialidad respecto de lo anteriormente comentado reside en que el ingreso correspondiente al segundo plazo deberá efectuarse en cualquiera de las Entidades

colaboradoras sitas en territorio español, directamente o por vía telemática, mediante el documento de ingreso modelo 102.

3. Otros supuestos de fraccionamiento

Además del supuesto general anteriormente comentado, la normativa reguladora del IRPF contempla dos supuestos de fraccionamiento especial: (15)

a) Fallecimiento del contribuyente.

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

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

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

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

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

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

4. Procedimiento de suspensión del ingreso de la deuda tributaria del IRPF sin intereses de demora. (Art. 97.6 Ley IRPF y 62.1 Reglamento)

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

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

Requisitos para obtener la suspensión provisional.

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

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

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

(15) Véanse los artículos 97.5 de la Ley y 63 del Reglamento del IRPF.

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

Forma de solicitar la suspensión.

Para solicitar la suspensión, el cónyuge cuya declaración resulte a ingresar deberá cumplimentar y suscribir el apartado correspondiente de la página 14 de su declaración. Además, al rellenar el documento de ingreso (modelo 100), deberá marcar con una "X" la casilla 7 del apartado "Liquidación".

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

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

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

- ***Atención:*** *a efectos de la presentación de estas declaraciones, cada cónyuge deberá incluir su propia declaración en su respectivo sobre.*

Efectos de las solicitudes de suspensión improcedentes.

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

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

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

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

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

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

Devoluciones derivadas de la normativa del IRPF

(Art. 103 Ley IRPF)

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

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley del IRPF, **este importe será, como máximo, la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados del IRPF**, así como de las **cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes** satisfechas por contribuyentes que hayan adquirido dicha condición por cambio de residencia, más el importe correspondiente, en su caso, a la **deducción por maternidad y a la deducción por nacimiento o adopción** reguladas en los artículos 81 y 81 bis de la Ley del IRPF.

¿Cómo se devuelve?

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

Con carácter general, la devolución se efectúa mediante transferencia bancaria a la cuenta que el contribuyente indique en el mencionado documento de ingreso o devolución.

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

No obstante, cuando el contribuyente no tenga cuenta abierta en ninguna entidad colaboradora o concurra alguna circunstancia que lo justifique, se podrá hacer constar dicho extremo en escrito dirigido al titular de la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria que corresponda a su domicilio habitual, incluyendo dicho escrito junto a la declaración. A la vista del mismo y, previas las pertinentes comprobaciones, el titular de la Administración o Delegación podrá ordenar la realización de la devolución que proceda mediante cheque cruzado o nominativo del Banco de España.

¿Cuándo se devuelve?

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

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

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

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

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

- ***Atención:*** *no será imputable a la Administración tributaria la demora cuando la devolución no pueda tramitarse dentro del plazo señalado, por no estar la declaración correctamente cumplimentada en todos sus extremos, no contener la documentación exigida, o carecer, o ser erróneos, los datos de la cuenta a la que deba ser transferido su importe.*

Rectificación de los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas

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

Errores u omisiones en perjuicio de la Hacienda Pública.

El procedimiento de regularización de situaciones tributarias derivadas de errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas que hayan originado un perjuicio a la Hacienda Pública, se comenta en el Capítulo 18, páginas 604 y siguientes.

Errores u omisiones en perjuicio del contribuyente.

Si el contribuyente declaró indebidamente alguna renta exenta, computó importes en cuantía superior a la debida, olvidó deducir algún gasto fiscalmente admisible u omitió alguna reducción o deducción a las que tenía derecho y, en consecuencia, se ha producido un perjuicio de sus intereses legítimos, podrá solicitar de la Delegación, o Administración, de la Agencia Tributaria que corresponda a su domicilio habitual, la rectificación de su autoliquidación en los términos previstos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18) y en su normativa reglamentaria de desarrollo, siempre que la Administración tributaria no haya practicado liquidación definitiva o liquidación provisional por el mismo motivo ni haya transcurrido el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 66 de la citada Ley General Tributaria.

Dicho plazo de cuatro años comenzará a contarse:

a) Si la declaración se presentó dentro del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones, desde el día siguiente a la finalización del mismo.

b) Si la declaración se presentó fuera de dicho plazo, desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

La solicitud deberá efectuarse por el contribuyente titular de la declaración, o por sus herederos si aquél hubiera fallecido, mediante escrito dirigido a la Dependencia o Sección de Gestión de la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio habitual, haciendo constar claramente los errores u omisiones padecidos y acompañando justificación suficiente de los mismos.

En el caso de que la solicitud sea considerada procedente, el órgano competente de la Administración tributaria practicará liquidación provisional rectificando la declaración presentada y devolverá, en su caso, la cantidad indebidamente ingresada más los intereses de demora correspondientes, conforme a lo dispuesto en los artículos 221 y 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18) y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

SERVICIOS DE AYUDA CAMPAÑA RENTA 2010

La Agencia Tributaria pone a disposición de los contribuyentes los siguientes servicios de ayuda en la Campaña de Renta 2010:

– RENTA INFORMACIÓN. **Teléfono 901 335 533**, de 9 a 20 horas de lunes a viernes, desde el 4 de abril hasta el 30 de junio de 2011. Para aclarar las dudas que la cumplimentación de su declaración de Renta le pueda plantear.

– CITA PREVIA PARA RENTA. **Teléfono 901 223 344**, de lunes a viernes de 9 a 20 horas, desde el 28 de abril hasta el 29 de junio de 2011. Mediante este servicio de ayuda se procede en nuestras oficinas a la confección de declaraciones de Renta. No obstante, también podrá solicitarse cita previa a partir del día 15 de abril de 2011, mediante llamada telefónica al número **901 121 224** o a través de Internet en la dirección **"http://www.agenciatributaria.es"**.

– RENTA ASISTENCIA. **Teléfono 901 200 345**, de 9 a 21 horas de lunes a viernes, desde el 4 de abril hasta el 30 de junio de 2011. En este servicio de ayuda podrán realizarse todos los trámites relacionados con el borrador de declaración (solicitud, modificación y confirmación), así como la petición de datos fiscales.

– INTERNET. **"http://www.agenciatributaria.es"** El contribuyente, sin necesidad de poseer firma electrónica, puede consultar información general, descargar el programa PADRE, pedir los datos fiscales y etiquetas para el envío a su domicilio y solicitar cita previa.

Para las transacciones que requieren mayor confidencialidad es necesario poseer firma electrónica. Con la firma electrónica el contribuyente podrá presentar su declaración de Renta, confirmar el borrador de declaración, consultar sus datos fiscales, imprimir sus etiquetas, notificar cambios de domicilio. Además, en el presente ejercicio también puede presentarse telemáticamente la declaración mediante la consignación del NIF y del número de referencia del borrador o de los datos fiscales suministrados por la Agencia Tributaria.

Las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en ejercicio de su corresponsabilidad fiscal, colaboran con la Agencia Tributaria en la Campaña de Renta 2010 en la confección de declaraciones, así como en la modificación y suscripción o confirmación de borradores de declaración.

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

Sumario

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

Cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas

Competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común en el IRPF en el ejercicio 2010.

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

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

Sujeción al IRPF: aspectos materiales

Delimitación positiva del hecho imponible

Delimitación negativa del hecho imponible: rentas exentas y no sujetas

Sujeción al IRPF: aspectos personales

Son contribuyentes por el IRPF

Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía a efectos del IRPF

Contribuyentes que tienen su residencia habitual en el extranjero

No se consideran contribuyentes por el IRPF

La unidad familiar en el IRPF

Tributación individual y opción por la tributación conjunta

Características generales de la tributación conjunta

Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

Régimen opcional de tributación por el IRPF de contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea

Condiciones de aplicación:

Sujeción al IRPF: aspectos temporales

Devengo y período impositivo

Liquidación y cesión del IRPF 2010. Esquema general (I)

Liquidación y cesión del IRPF 2010. Esquema general (II)

Liquidación y cesión del IRPF 2010. Esquema general (y III)

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

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. (Art. 1 Ley IRPF).

¿Qué se entiende por «renta» a efectos del IRPF?. (Art. 2 Ley IRPF).

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

Tratamiento de las circunstancias personales y familiares en el IRPF.

La parte de la renta destinada a cubrir las necesidades vitales del contribuyente y de las personas que de él dependen, que se concreta en el mínimo personal y familiar, no reduce la base imponible tal y como ocurría con la normativa anterior, sino que se tiene en cuenta en el momento del cálculo del impuesto, gravándose técnicamente a tipo cero. Con ello se consigue que los contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logren el mismo ahorro fiscal, cualquiera que sea su nivel de renta.

Ámbito de aplicación del IRPF. (Arts. 4 y 5 Ley IRPF).

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

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

Cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas

(Art. 3 Ley IRPF).

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

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

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

Competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común en el IRPF en el ejercicio 2010.

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

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

A estos efectos, las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, con el límite del 10 por 100 para cada una de las cuantías. **(1)**

b) Escala autonómica aplicable a la base liquidable general.

De acuerdo con lo especificado en el artículo 46.1 b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, el único requisito para su aprobación consiste en que la estructura de esta escala sea progresiva. Si una Comunidad Autónoma no hubiera aprobado para el ejercicio 2010 la escala autonómica, se aplicará la escala autonómica prevista a estos efectos en la disposición transitoria decimoquinta de la Ley del IRPF. **(2)**

c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:

- Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

- Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

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

- La justificación exigible para poder practicarlas.
- Los límites de deducción.
- Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.
- Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar.

Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley del IRPF. **(3)**

---

(1) Haciendo uso de esta competencia, la Comunidad de Madrid ha aprobado, con vigencia desde el 1 de enero de 2010, los correspondientes importes del mínimo personal y familiar aplicables para el cálculo del gravamen autonómico de los contribuyentes residentes en su territorio. Véase la página 405 del Capítulo 14.

(2) La Comunidad de Madrid, la Comunidad Autónoma de La Rioja y la Comunitat Valenciana, han aprobado las correspondientes escalas autonómicas diferenciadas de la contenida en la disposición transitoria decimoquinta de la Ley del IRPF, que deberán aplicar los contribuyentes residentes en el ejercicio 2010 en el territorio de dichas Comunidades.

(3) Las deducciones autonómicas aplicables en el ejercicio 2010 por los contribuyentes que durante dicho ejercicio hubieran tenido la residencia habitual en los territorios de las Comunidades Autónomas de régimen común que las han aprobado se recogen en el Capítulo 17, páginas 480 y ss.

d) Aumentos o disminuciones en los porcentajes del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

Si alguna de las Comunidades Autónomas no hubiese aprobado los correspondientes porcentajes autonómicos de deducción, se aplicarán los porcentajes del tramo complementario establecidos, a estos efectos, en el artículo 78.2 de la Ley del IRPF. (4)

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

La participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que constituye la organización administrativa responsable en nombre y por cuenta del Estado de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, se desarrolla a través de los siguientes órganos regulados en los artículos 65 y 66 de la Ley 22/2009:

Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria.

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

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

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

Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria.

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

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

(4) Véanse, dentro del Capítulo 16, las páginas 440, 443, 445 y 448, en las que se detallan los porcentajes de deducción aplicables en el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual en la Comunidad Autónoma de Cataluña.

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

Las Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía, en ejercicio de su corresponsabilidad fiscal, participan y colaboran con la Agencia Tributaria en el desarrollo de la campaña IRPF 2010, a través de la habilitación de oficinas para la prestación de servicios de información tributaria y confección de declaraciones mediante el programa de ayuda desarrollado por la Agencia Tributaria (PADRE). En estas oficinas puede efectuarse también la presentación de las declaraciones confeccionadas cuyo resultado sea a devolver o negativo, así como de las que resulten a ingresar y se haya realizado la domiciliación bancaria de su pago.

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

Sujeción al IRPF: aspectos materiales

Delimitación positiva del hecho imponible (Art. 6 Ley IRPF).

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

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital.

c) Los rendimientos de las actividades económicas.

d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.

e) Las imputaciones de renta establecidas por ley.

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

Delimitación negativa del hecho imponible: rentas exentas y no sujetas (Art. 7 Ley IRPF).

Están exentas del impuesto:

a) Las prestaciones públicas extraordinarias (incluidas las pensiones de viudedad u orfandad) por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones por actos de terrorismo. A efectos de la aplicación de la exención tienen esta consideración, entre otras, las indemnizaciones y ayudas económicas contempladas en la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo (BOE del 9) [5] en el Reglamento de ejecución de dicha Ley, aprobado por Real Decreto 1912/1999, de 17 de diciembre, (BOE del 22) y las pensiones extraordinarias por actos de terrorismo reguladas en el Real Decreto 851/1992, de 10 de julio (BOE de 1 de agosto).

[5] El ámbito temporal de aplicación de esta Ley se ha extendido, con vigencia indefinida, a los hechos acaecidos a partir de 1 de enero de 2009. Véase la disposición final decimocuarta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

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

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

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

d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Cuantías legalmente reconocidas. [6] A efectos de la aplicación de la exención en los accidentes de circulación, tienen la consideración de cuantías legalmente reconocidas las indemnizaciones pagadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.2 del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, (BOE del 5 de noviembre), en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado.

Dichas cuantías son las establecidas en el Anexo del citado Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, en el que se incluye el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación. Estas cuantías se han actualizado, para el ejercicio 2010, por la Resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de 31 de enero de 2010 (BOE del 5 de febrero).

Cuantías judicialmente reconocidas. Tienen esta consideración tanto las fijadas por un juez o tribunal mediante resolución judicial como las reconocidas en el acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento y transacción judicial, esto es, aquellos casos en los que existe una aproximación voluntaria en las posturas de las partes en conflicto, siempre que haya algún tipo de intervención judicial. Estas cantidades estarán exentas en su totalidad aunque superen los importes legales anteriormente señalados.

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

La exención únicamente se extiende hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidente de circulación, incorporado como Anexo del texto refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre (BOE del 5 de noviembre). Las cuantías indemnizatorias incluidas en el citado sistema de valoración de daños y perjuicios han sido actualizadas, para el ejercicio 2010, por la Resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de 31 de enero de 2010 (BOE del 5 de febrero).

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores y en sus normas reglamentarias de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estará exenta la indemnización por despido percibida hasta el importe que hubiera correspondido en el caso

[6] Véase la disposición adicional primera del Reglamento del IRPF.

de que el mismo hubiera sido declarado improcedente y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.

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

- Las indemnizaciones establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato.
- 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 trabajo temporales por no producirse en los mismos despido o cese del trabajador.
  - 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.

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

Entre otras, cabe citar las siguientes indemnizaciones exentas por despido o cese:

- ***Derivadas de despidos calificados de improcedentes.*** Están exentas las indemnizaciones percibidas hasta la cuantía que no supere el importe de **45 días de salario por año trabajado**, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, **con un máximo de 42 mensualidades**. (7)

No obstante, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional primera de la Ley 12/2001, de 9 de julio (BOE del 10), en la redacción dada a la misma por el artículo 3 de la Ley 35/2010, de 17 de septiembre, de medidas urgentes de reforma del mercado de trabajo (BOE del 18), en la extinción por causas objetivas del contrato de trabajo para el fomento de la contratación indefinida que sea declarada improcedente, la indemnización exenta será la que no exceda de **33 días de salario por año de servicio**, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferior a un año, con un **máximo de 24 mensualidades**.

- ***Derivadas de cese por voluntad del trabajador.*** La indemnización exenta será la que no supere el importe de **45 días de salario por año trabajado**, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un **máximo de 42 mensualidades**, siempre que el cese esté motivado por alguna de las siguientes causas:

a) Modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden en perjuicio de la formación profesional o menoscaben la dignidad del trabajador.

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

c) Cualquier otro incumplimiento grave de sus obligaciones contractuales por parte del empresario, salvo en los supuestos de fuerza mayor.

Si el cese voluntario es debido a modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que no redunden en perjuicio de la formación profesional o en menoscabo de la dignidad del

(7) En el Capítulo 3, página 94, puede consultarse en el caso práctico un ejemplo del tratamiento de la indemnización derivada de despido calificado de improcedente.

trabajador (jornada de trabajo, horario y régimen de trabajo a turnos), estarán exentas las indemnizaciones que no excedan de **20 días de salario por año trabajado**, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un **máximo de 9 mensualidades**.

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

- ***Derivadas de expedientes de regulación de empleo (ERE) o de despido por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor.*** Tras la modificación introducida en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF por la disposición adicional decimotercera de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre (BOE del 31), en los supuestos de despido o cese como 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 a partir del día 8 de marzo de 2009** o producidos desde esta misma fecha por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente, es decir, **45 días de salario por año trabajado**, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un **máximo de 42 mensualidades.** **(8)**

- ***Derivadas del cese de la relación laboral por muerte, jubilación o incapacidad del empresario***. Están exentas las indemnizaciones por esta causa que no excedan del importe equivalente a un mes de salario.

- ***Derivadas de la extinción del contrato de trabajo por causas objetivas.*** En los despidos por alguna de las causas objetivas a que se refiere el artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores, estará exenta la indemnización percibida que no supere el importe **de 20 días de salario por año trabajado, con un máximo de 12 mensualidades.** Todo ello, sin perjuicio de lo comentado más arriba para las causas contempladas en la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores.

> ▪ ***Importante:*** *En todos los casos, el disfrute de esta exención está condicionado a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada a aquélla, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por 100, o al 5 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en el Título III de la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros. (Arts. 1 y 73 del Reglamento del IRPF).*

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

Se consideran plenamente sujetas al impuesto las indemnizaciones que perciba el personal de alta dirección a que se refiere el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, como consecuencia de la extinción de su contrato de trabajo, cualquiera que sea la causa que lo motive, al no existir en el citado Real Decreto una cantidad máxima o mínima de indemnización.

Tratándose de deportistas profesionales con relación laboral especial (Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio), al existir en el citado Real Decreto un límite mínimo de indemnización garantizado de dos meses por año trabajado, gozará de exención el importe de la indemnización que corresponda a dicho límite. [9]

f) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social [10] o por las entidades que la sustituyan, como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. La exención afecta tanto a las prestaciones percibidas de la Seguridad Social en su modalidad contributiva como en su modalidad no contributiva.

Las pensiones procedentes del extranjero percibidas por contribuyentes del IRPF y que deban someterse a tributación en España gozarán de exención, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el grado de incapacidad reconocido pueda equipararse en sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez.

b) Que la entidad que satisface la prestación goce, según la normativa del país de procedencia de la pensión, del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social.

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

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

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

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

> De acuerdo con lo previsto en la Orden de la Presidencia de Gobierno de 22 de noviembre de 1996, por la que se establece el procedimiento para la emisión de los dictámenes médicos a efectos del reconocimiento de determinadas prestaciones de Clases Pasivas (BOE del 23), en los supuestos de jubilación por incapacidad permanente para el servicio, debe constar si la lesión o proceso patológico del funcionario, además de incapacitarle para las funciones propias

---

[9] Véanse las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2009, de 19 de julio y 4 de noviembre de 2010 en las que el Alto Tribunal se pronuncia sobre el diferente tratamiento fiscal de las indemnizaciones del personal de alta dirección y de deportistas profesionales.

[10] El artículo 137.1 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (BOE del 29), clasifica la incapacidad permanente, en función del porcentaje de reducción de la capacidad de trabajo del interesado, en cuatro grados: a) Incapacidad permanente parcial; b) Incapacidad permanente total; c) Incapacidad permanente absoluta y d) Gran invalidez.

de su Cuerpo, le inhabilita por completo para toda profesión u oficio y, en su caso, si necesita la asistencia de otra persona para la realización de los actos más esenciales de la vida.

h) Las prestaciones familiares reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (BOE del 29), [11] y **las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo,** percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

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

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

Igualmente **están exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.**

Finalmente, también **se declaran exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales**.

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

Igualmente están exentas las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a **personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 o mayores de 65 años para financiar su estancia en residencias o centros de día**, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), que para el ejercicio 2010 asciende a 14.910,28 euros (7.455,14 x 2) [12].

j) Becas públicas y becas concedidas por determinadas entidades sin fines lucrativos. Con arreglo a la normativa del IRPF (Art. 7 j) Ley IRPF y Art. 2 Reglamento), se declaran exentas las siguientes becas:

- **Becas para cursar estudios reglados.**

Están exentas las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002,

[11] Dichas prestaciones son las siguientes: por hijo a cargo; por menor acogido a cargo; por nacimiento o adopción en el supuesto de familias numerosas o en el caso de madres discapacitadas; por parto o adopción múltiple y por nacimiento o adopción de hijos. Véase, asimismo, la letra z) de este mismo apartado, página 44.

[12] La magnitud denominada "indicador público de renta de efectos múltiples" (IPREM) ha sido creada por el Real Decreto-ley 3/2004, de 25 de junio, para la racionalización de la regulación del salario mínimo interprofesional y para el incremento de su cuantía (BOE del 26). Las referencias al salario mínimo interprofesional se entienden, a partir de dicha fecha, efectuadas al IPREM cuyo importe para 2010 se ha fijado en 7.455,14 euros en la disposición adicional decimonovena de la Ley 26/2009, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, **percibidas para cursar estudios reglados**, tanto en España como en el extranjero, **en todos los niveles y grados del sistema educativo**.

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

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

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

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

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

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

Importes exentos:

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

Adicionalmente, una dotación económica, como máximo, de:

- **3.000 euros anuales**, con carácter general, si se trata de becas de estudios hasta el segundo ciclo universitario.

- Este último importe se eleva hasta un **máximo de 15.000 euros anuales,** cuando la dotación económica tenga por objeto compensar gastos de transporte y alojamiento.

- **18.000 euros anuales** cuando los estudios hasta el segundo ciclo universitario se realicen en el extranjero.

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

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

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

- **Becas de formación de investigadores.**

Están exentas las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente **para investigación** en el ámbito descrito **por el Real Decreto 63/2006**, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación (BOE del 3 de febrero), siempre y cuando el programa de ayudas a la investigación haya

sido reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayudas a la investigación a que se refiere el artículo 3 del citado Real Decreto.

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

También se declaran exentas las otorgadas por las entidades sin fines lucrativos anteriormente relacionadas **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.**

A estos efectos, las bases de la convocatoria deberán prever como requisito o mérito, de forma expresa, que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones Públicas y personal docente e investigador de las Universidades. La convocatoria deberá cumplir igualmente los requisitos comentados en las letras a), b) y c) anteriores.

Importe exento:

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

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

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

	España	Extranjero
Estudios reglados hasta el segundo ciclo universitario		
Sin incluir gastos de transporte y alojamiento	3.000 (1)	---
Incluidos gastos de transporte y alojamiento	15.000 (1)	18.000 (1)
Estudios reglados de tercer ciclo universitario		
Incluidas ayudas complementarias	18.000 (1)	21.600 (1)
Becas para investigación		
Incluidas ayudas complementarias	Importe total que se perciba	

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

k) Las cantidades percibidas por los hijos de sus padres en concepto de anualidades por alimentos en virtud de decisión judicial.

Estas cantidades tributan, por lo tanto, en el pagador, sin que éste pueda reducir su base imponible en el importe de las mismas. No obstante, el contribuyente que satisfaga este tipo de prestaciones, cuando su importe sea inferior a la base liquidable general, aplicará la escala del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general. (13)

(13) Véase, dentro del Capítulo 15, un ejemplo en el que se detallan las operaciones de liquidación en estos supuestos, páginas 418 y ss.

l) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes declarados exentos por la Administración Tributaria. La exención deberá haber sido declarada de forma expresa por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Art. 3 del Reglamento del IRPF). **(14)**

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

También se declaran exentos los **premios "Príncipe de Asturias", en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias**.

m) Las ayudas de contenido económico para la formación y tecnificación deportiva concedidas a los deportistas de alto nivel, con el límite de 60.100 euros anuales. (Art. 4 Reglamento del IRPF).

La exención está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE del 25). **(15)**

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

n) Las prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único, con el límite de 15.500 euros.

La exención está condicionada a que las cantidades percibidas se destinen, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único (BOE del 2 de julio), a la integración del trabajador en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o al desarrollo de una actividad económica como trabajador autónomo. En ambos casos, para consolidar definitivamente el derecho a la exención, es preciso que la situación se mantenga durante el plazo de 5 años.

El límite de 15.500 euros no se aplicará en el caso de prestaciones por desempleo percibidas por **trabajadores que sean personas con discapacidad** que se conviertan en trabajadores autónomos, en los términos del artículo 31 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31).

ñ) Los siguientes premios derivados de juegos de azar.

- **Premios de las loterías y apuestas organizadas por**:
  - La entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado (LAE).
  - Los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas.
- **Premios de los sorteos organizados por** la Cruz Roja Española.
- **Premios de los sorteos y de las modalidades de juegos autorizadas** a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

---

(14) Véase la Orden EHA/3525/2008, de 20 de noviembre, por la que se establece el procedimiento para la declaración de la exención del IRPF de determinados premios literarios, artísticos o científicos (BOE del 5 de diciembre).

(15) El citado Real Decreto ha derogado, con efectos de 26 de julio de 2007, el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel al que se refiere el artículo 4 del Reglamento del IRPF.

Igualmente se declaran exentos los premios de 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 organismos o entidades señalados en este párrafo anterior. **(16)**

o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias a los miembros de dichas misiones, que respondan al desempeño de las mismas, así como las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños personales que hubieran sufrido durante dichas misiones. (Art. 5 Reglamento del IRPF).

También se declaran exentas las cantidades percibidas como consecuencia de las **indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad** a que se refiere el Real Decreto-ley 8/2004, de 5 de noviembre (BOE del 10).

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con el límite de 60.100 euros anuales, con los siguientes requisitos. (Art. 6 Reglamento IRPF):

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

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

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

  Se considera cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

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

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

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

(16) La exención de estos premios ha sido establecida, con efectos desde 1 de enero de 2009, por el artículo sexto de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptar la normativa comunitaria (BOE de 2 de marzo. Corrección de errores BOE del 26 de mayo de 2010).

Ejemplo:

Don J.L.M. fue enviado por su empresa desde el día 1 de abril a 30 de junio de 2010 a una empresa filial situada en Brasil con objeto de la formación y perfeccionamiento del personal de dicha filial. Una vez realizado dicho trabajo, don J.L.M. retornó a España, continuando en la empresa en su régimen normal de trabajo y salario.

Con motivo del desplazamiento y para los gastos correspondientes al mismo percibió 10.250 euros.

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

Solución:

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

- Retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero:
  - * Correspondiente al salario: (75.000 ÷ 365) x 91 ..... 18.698,63
  - * Correspondiente a gastos de desplazamiento 10.250,00
  - Total 28.948,63
- Límite máximo de exención anual: 60.100,00
- Importe de la exención: (18.698,63 + 10.250) 28.948,63

q) Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial (BOE del 4 de mayo y 8 de junio).

r) Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio con el límite del importe total de los gastos en que se haya incurrido por dicho motivo.

Las prestaciones de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos, que excedan del límite exento se considerarán rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y les resultará aplicable la reducción del 40 por 100, cuando se imputen en un único período impositivo. (Art. 11 d) Reglamento IRPF).

s) Las ayudas económicas a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C,[17] como consecuencia de haber recibido tratamiento con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público, reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, del 5 de junio, (BOE del 6).

t) Las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE del 12).

u) Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la **Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía.**

La disposición adicional decimonovena de la Ley del IRPF, establece que las personas que hubieran percibido desde 01/01/1999 hasta 31/12/2005 este tipo de indemnizaciones pueden

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

solicitar una ayuda del 15 por 100 de las cantidades que por tal concepto hubieran consignado en su declaración del IRPF de cada uno de dichos períodos impositivos. El importe correspondiente a esta ayuda también tiene la consideración de renta exenta.

v) Las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la **constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático** a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley del IRPF, así como en la **transformación de determinados contratos de seguros de vida en planes individuales de ahorro sistemático** en los términos y con los requisitos establecidos en la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del IRPF.

w) Los rendimientos del trabajo derivados de las **prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad** correspondientes a las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos en favor de las mismas, así como los **rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos** a que se refiere la disposición adicional decimoctava de esta Ley del IRPF, **hasta un importe máximo anual conjunto de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples** (para el año 2010 dicha cuantía se eleva a 7.455,14 x 3 = 22.365,42). **(18)**

x) Las **prestaciones económicas públicas** vinculadas al servicio, **para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada** que se derivan de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15). **(19)**

y) Los **dividendos y participaciones en beneficios** a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley del IRPF, **con el límite de 1.500 euros anuales**, tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

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 aquellos 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.

Tampoco se aplicará esta exención a los rendimientos del capital mobiliario que proceda declarar en los supuestos de reducción de capital y distribución de la prima de emisión efectuadas con posterioridad al día 23 de septiembre de 2010 por sociedades de inversión de capital variable, tal como dispone la disposición final novena de la Ley 40/2010, de 29 de diciembre, de almacenamiento geológico de dióxido de carbono (BOE del 30). **(20)**

z) Prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

Otras rentas exentas.

Además de las exenciones establecidas en el artículo 7 de la Ley del IRPF anteriormente comentadas, tanto esta ley como en otras leyes de contenido tributario, se establecen las siguientes exenciones:

(18) Véase la nota **(12)** de la página 38.

(19) La cuantía máxima para el ejercicio 2010 de estas prestaciones se establece en el Real Decreto 374/2010, de 26 de marzo, sobre las prestaciones económicas de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia para el ejercicio 2010 (BOE del 27).

(20) Esta exención se comenta con más detalle en la página 121 del Capítulo 5.

a) Dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuados de gravamen, así como las rentas en especie que, de acuerdo con el artículo 42.2 de la Ley del IRPF, no tienen la consideración de rendimientos del trabajo.

b) El 50 por 100 de los ingresos íntegros procedentes del trabajo personal devengados con ocasión de la navegación **por los tripulantes de buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias y de buques adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional**, siempre que dichos tripulantes sean contribuyentes del IRPF. [21]

Tratándose de buques adscritos a servicios regulares de pasajeros entre puertos de la Unión Europea, la exención anterior únicamente resultará de aplicación a los tripulantes que sean nacionales de algún Estado miembro de la Unión Europea o de alguno de los Estados Parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

c) Los rendimientos del trabajo percibidos de la Organización Internacional de Comisiones de Valores, en su condición de asociación de utilidad pública, por el Secretario general, el personal directivo y el personal laboral que desempeñen una actividad directamente relacionada con el objeto estatutario de la organización (disposición adicional tercera de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 30).

d) Rendimientos del trabajo percibidos del Consejo Internacional de Supervisión Pública de estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas por el Secretario General, el personal directivo y el personal laboral que desempeñen una actividad directamente relacionada con su objeto estatutario (disposición adicional segunda de la Ley 4/2006, de 29 de marzo (BOE del 30).

e) Dividendos y participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la **sociedad que los distribuye** se hallase **sujeta al régimen de transparencia fiscal o en el régimen de sociedades patrimoniales**.

Asimismo están exentos **los dividendos distribuidos con cargo a beneficios o reservas de ejercicios por Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario** (SOCIMI) en los que haya sido de aplicación el régimen fiscal especial establecido en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, que regula este tipo de sociedades. [22]

f) Las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la **percepción de determinadas subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria**, así como de **otras ayudas públicas** percibidas en el ejercicio de actividades económicas. [23] (disposición adicional quinta de la Ley del IRPF).

También **se declaran exentas las ayudas públicas** que tengan por objeto **reparar la destrucción**, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales.

Las ayudas públicas distintas de éstas, **percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales** por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales se integrarán en la base imponible únicamente 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.

---

[21] Véanse los artículos 73.2 y 75.1 y 3 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 7).

[22] El tratamiento tributario de los dividendos percibidos de las SOCIMI se comenta con más detalle en la página 122 del Capítulo 5.

[23] El tratamiento tributario de estas subvenciones y ayudas públicas se comentan con más detalle en las páginas 176 y s. del Capítulo 7.

Las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas.

Asimismo, se declaran exentas la percepción de **indemnizaciones públicas a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera**, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. **La exención sólo afectará a los animales destinados a la reproducción**.

Finalmente, se declaran exentas **las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo de la vivienda habitual del contribuyente o del local** en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma como consecuencia de incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales.

g) Subvenciones forestales concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años (disposición adicional cuarta de la Ley del IRPF).

h) Ayudas excepcionales por daños personales, tanto por fallecimiento y por incapacidad absoluta permanente como por gastos de hospitalización no cubiertos por ningún sistema público o privado de asistencia sanitaria, sufridos por las personas afectadas por los **incendios forestales y otras catástrofes naturales** a los que sea de aplicación la Ley 3/2010, de 10 de marzo (BOE del 11). (Procedente del Real Decreto Ley 12/2009, de 13 de agosto). **(24)**

i) Las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de:

- **Las donaciones efectuadas a las entidades citadas en el artículo 68.3 de la Ley del IRPF.** **(25)** (Art. 33.4 a) Ley IRPF).

- **La transmisión por mayores de 65 años de su vivienda habitual, así como por las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o de gran dependencia** de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. La exención también se aplica a la transmisión de la nuda

---

(24) También resultan exentas en idénticos términos las ayudas excepcionales por daños personales sufridos por las personas afectadas por:

- Los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunitat Valenciana, en los términos y condiciones a que se refiere el artículo 9 de la Ley 2/2005, de 15 de marzo (BOE del 16).

- El incendio acaecido entre los días 16 y 20 de julio de 2005 en la provincia de Guadalajara, en los términos y condiciones establecidos en el artículo 7 del Real Decreto-ley 11/2005, de 22 de julio (BOE del 23), desarrollado por el artículo 2 del Real Decreto 949/2005, de 29 de julio (BOE del 2 de agosto).

- Incendios acaecidos durante los días 4 a 14 de agosto de 2006 en la Comunidad Autónoma de Galicia, en los términos y condiciones establecidos en los artículos 3 y 7 del Real Decreto-ley 8/2006, de 28 de agosto (BOE del 29), desarrollado por el artículo 2 del Real Decreto 949/2005, de 29 de julio (BOE del 2 de agosto).

- Incendios forestales acaecidos entre el 1 de abril y el 1 de noviembre de 2006 en las Comunidades Autónomas de Canarias, Extremadura, Castilla-La Mancha, Aragón y Galicia en los términos y condiciones establecidos en el artículo único del Real Decreto 86/2007, de 26 de enero (BOE del 2 de febrero).

- Tormentas de lluvia y viento e inundaciones acaecidas en la Comunitat Valenciana durante los días 11 a 19 de octubre de 2007, en los términos y condiciones establecidos en los artículos 5 y 9 del Real Decreto-ley 10/2007, de 19 de octubre (BOE del 23).

(25) Las entidades a que se refiere el artículo 68.3 de la Ley del IRPF son las que dan derecho a practicar la deducción por donativos. Dichas entidades se relacionan en las páginas 449 y s. del Capítulo 16.

propiedad de la vivienda habitual por su titular, reservándose éste el usufructo vitalicio sobre dicha vivienda. (26) (Art. 33.4 b) Ley IRPF).

- **El pago de las deudas tributarias del IRPF y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. (Art. 33.4 c) Ley IRPF).

- **La transmisión de la vivienda habitual**, siempre que la reinversión del importe obtenido se produzca, en las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente, en el mismo ejercicio en que se obtiene la ganancia patrimonial. en los dos anteriores o en los dos siguientes. (Art. 38 Ley IRPF y art. 41, 54.4 y disposición transitoria 9ª Reglamento IRPF).

Cuando el contribuyente tenga la intención de reinvertir en los dos años siguientes a la fecha de la transmisión, deberá hacer constar en la declaración del ejercicio en el que obtenga la ganancia patrimonial su intención de reinvertir en las condiciones y plazos reglamentariamente establecidos, cumplimentando a tal efecto los epígrafes G_2 y G_3 de las páginas 9 y 10, respectivamente, de la declaración.

La cumplimentación de los citados epígrafes, que constituye un deber formal, no tiene, sin embargo, carácter sustancial u obligatorio para poder aplicar la exención por reinversión, siempre que la misma no se desmienta por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes, como sería la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual a una base de cálculo que incluyera las ganancias consideradas exentas. (27)

- **La parte de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la participación en el capital de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario** (SOCIMI) determinada de acuerdo con lo establecido en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, que regula este tipo de sociedades. (28)

Rentas no sujetas.

Entre las rentas no sometidas al IRPF pueden citarse las siguientes:

a) Las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (Art. 6.4 Ley IRPF).

Estas rentas están constituidas por las ganancias patrimoniales que se producen en la persona que recibe cantidades, bienes o derechos por herencia, legado o donación o por ser beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo en los supuestos en que por expresa disposición legal las cantidades percibidas de dichos seguros tienen la consideración de rendimientos del trabajo.

b) Las ganancias o pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto en los supuestos relacionados en el artículo 33.3 de la Ley del IRPF. (29)

---

(26) La no sujeción al IRPF de las anualidades percibidas en determinados supuestos de hipoteca inversa de la vivienda habitual se comenta en el subapartado "Rentas no sujetas", página 48 de este mismo Capítulo.

(27) Las condiciones y requisitos para la aplicación de esta exención se comentan en las páginas 354 y ss. del Capítulo 11. Véase la resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2008 en relación con el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

(28) El tratamiento tributario de las ganancias y pérdidas derivadas de la transmisión de la participación en el capital de las SOCIMI se comenta con más detalle en la página 332 del Capítulo 11.

(29) Los supuestos en que, por expresa disposición legal, no existe ganancia o pérdida patrimonial se comentan en las páginas 315 y ss. del Capítulo 11.

c) La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 (no así las pérdidas patrimoniales) **derivada de elementos patrimoniales** no afectos al desarrollo de actividades económicas que a 31 de diciembre de 1996 tuviesen un período de permanencia en el patrimonio del contribuyente superior a: (30)

- **10 años**, en el supuesto de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos.
- **5 años**, en el supuesto de acciones admitidas a negociación, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria.
- **8 años,** en el supuesto de los demás bienes o derechos.

d) Las pérdidas patrimoniales que, por expresa disposición contenida en el artículo 33.5 de la Ley del IRPF, no se computan como tales. (31)

e) Los rendimientos del capital mobiliario que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones lucrativas de activos financieros por causa de muerte del contribuyente. (Art. 25.6 Ley IRPF).

Este supuesto completa el relativo a la no sujeción de las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente (plusvalía del muerto) incluido dentro de los relacionados en la letra b) anterior. En consecuencia, no tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario para el causante los derivados de la transmisión lucrativa de activos financieros por causa de muerte.

f) La renta que se ponga de manifiesto como consecuencia del ejercicio de derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, en los siguientes supuestos: (32)

- Para la integración total o parcial de los compromisos instrumentados en la póliza en otro contrato de seguro que cumpla los requisitos de la citada disposición adicional primera.
- Para la integración en otro contrato de seguro colectivo, de los derechos que correspondan al trabajador según el contrato original en el caso de cese de la relación laboral.

Tampoco está sujeta al IRPF la renta que se ponga de manifiesto como consecuencia de la participación en beneficios de los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, cuando dicha participación en beneficios se destine al aumento de las prestaciones aseguradas en dichos contratos.

g) Las cantidades percibidas como consecuencia de las disposiciones que se hagan de la vivienda habitual (hipoteca inversa) por las personas mayores de 65 años, así como por las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o gran dependencia, a que se refiere el artículo 26 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15), siempre que se lleven a cabo de conformidad con la regulación financiera a los actos de disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia. (33)

---

(30) El comentario detallado de este supuesto se contiene en las páginas 323 y s. del Capítulo 11. Véase también la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

(31) La relación detallada de estas pérdidas patrimoniales se contiene en la página 319 del Capítulo 11.

(32) Véase la disposición adicional primera de la Ley del IRPF.

(33) Véase la disposición adicional decimoquinta de la Ley del IRPF y la disposición adicional primera de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (BOE del 8).

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

Sujeción al IRPF: aspectos personales

Son contribuyentes por el IRPF (Art. 8 Ley IRPF).

1º Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

2º Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de la Ley del IRPF que más adelante se comentan.

3º Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Estas personas no perderán su condición de contribuyentes por el IRPF en el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en los cuatro períodos impositivos siguientes.

No resultará aplicable lo anterior a las personas físicas de nacionalidad española residentes en el Principado de Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados, siempre que cumplan los siguientes requisitos: (34)

a) Que el desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa o entidad residente en el citado territorio.

b) Que el trabajo se preste de forma efectiva y exclusiva en dicho territorio.

c) Que los rendimientos del trabajo derivados de dicho contrato representen, al menos, el 75 por 100 de su renta anual y no excedan de cinco veces el importe del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM) (35). Para el ejercicio 2010 dicha cuantía asciende a 37.275,70 euros (7.455,14 x 5).

Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español

Se entenderá, de acuerdo con el art. 9 de la Ley del IRPF., que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

1ª Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.

Para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Tratándose de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

No obstante lo anterior, para determinar el período de permanencia en territorio español no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

2ª Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

---

(34) Véase la disposición adicional vigésima primera de la Ley del IRPF.

(35) Véase la nota (12) de la página 38.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, conforme a los criterios anteriores, residan habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España por su condición de miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares extranjeras, o por ser titulares de cargo o empleo oficial de Estados extranjeros, o por ser funcionarios en activo que ejerzan en España cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular, siempre que, además, no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía a efectos del IRPF (Art. 72 Ley IRPF).

Como principio general, los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía. Para determinar en cuál de las Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía tiene su residencia habitual el contribuyente residente, deberán aplicarse los siguientes criterios:

1º Criterio de permanencia.

De acuerdo con este criterio, el contribuyente reside en la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en cuyo territorio haya permanecido mayor número de días del período impositivo (generalmente, el año natural), computándose a estos efectos las ausencias temporales y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía donde radica su vivienda habitual.

2º Criterio del principal centro de intereses.

Cuando no fuera posible determinar la residencia conforme al criterio anterior, se considerará que el contribuyente reside en la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía donde tenga su principal centro de intereses; es decir, en aquélla en cuyo territorio haya obtenido la mayor parte de la base imponible del IRPF, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3º Criterio de la última residencia declarada a efectos del IRPF.

En defecto de los anteriores criterios, la persona se considera residente en el territorio en el que radique su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- ***Importante:*** *de acuerdo con lo establecido en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF, no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una*

menor tributación efectiva en este impuesto, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años. [36]

Las **personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural**, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en que radique el núcleo principal o base de sus actividades o de sus intereses económicos.

Finalmente, cuando la persona sea residente en territorio español por presunción, es decir, porque su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad dependientes de él residan habitualmente en España, se considerará residente en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en que éstos residan habitualmente.

Declaraciones conjuntas de unidades familiares cuyos miembros residen en diferentes Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía distintas y optasen por tributar conjuntamente, en el apartado "Comunidad Autónoma/Ciudad Autónoma de residencia en 2010" se indicará aquélla en la que haya tenido su residencia habitual el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable, determinada ésta con arreglo a las reglas de individualización de rentas del Impuesto.

Cuando una de las distintas Comunidades Autónomas fuera de régimen foral (Navarra o País Vasco), se atenderá también a este criterio para determinar la competencia foral o estatal en orden a la exacción del impuesto.

Contribuyentes que tienen su residencia habitual en el extranjero (Art. 10 Ley IRPF).

Tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por su condición de:

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al personal funcionario o de servicios a ellas adscrito, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de misiones o delegaciones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No obstante, **no tendrán la consideración de contribuyentes:**

- Las personas citadas anteriormente cuando, no siendo funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial, ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas.

---

[36] En estos supuestos deberán presentarse las autoliquidaciones complementarias que correspondan. Véanse las páginas 604 y ss. del Capítulo 18.

- Los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de cualquiera de las condiciones enumeradas anteriormente.

▪ ***Importante:*** *como consecuencia del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas debe cumplimentarse en el apartado correspondiente de la página 2 del impreso de declaración la clave de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en la que el declarante haya tenido su residencia habitual en dicho ejercicio. No obstante, los funcionarios y empleados públicos españoles residentes en el extranjero en el ejercicio 2010, harán constar en dicho apartado la clave específica "20".*

No se consideran contribuyentes por el IRPF (Art. 8.3 Ley IRPF).

No tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18). Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en los artículos 86 a 90 de la Ley del IRPF. (37)

La unidad familiar en el IRPF (Art. 82 Ley IRPF).

A efectos del IRPF, existen dos modalidades de unidad familiar, a saber:

En caso de matrimonio (modalidad 1.ª):

La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

▪ ***Recuerde:*** *la mayoría de edad se alcanza al cumplir los 18 años.*

En defecto de matrimonio o en los casos de separación legal (modalidad 2.ª):

La formada por el padre o la madre y la totalidad de los hijos que convivan con uno u otra y reúnan los requisitos señalados para la modalidad 1ª anterior.

De la regulación legal de las modalidades de unidad familiar, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Cualquier otra agrupación familiar, distinta de las anteriores, no constituye unidad familiar a efectos del IRPF.
- Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.
- La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente el día 31 de diciembre de cada año.

Por tanto, si un hijo cumpliera 18 años durante el año, ya no formará parte de la unidad familiar en ese período impositivo.

(37) El régimen de atribución de rentas se comenta con más detalle en las páginas 293 y ss. del Capítulo 10.

Tributación individual y opción por la tributación conjunta (Art. 83 Ley IRPF).

Con carácter general, la declaración del IRPF se presenta de forma individual. No obstante, las personas integradas en una unidad familiar, en los términos anteriormente comentados, pueden optar, si así lo desean, por declarar de forma conjunta, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

En las parejas de hecho sólo uno de sus miembros (padre o madre) puede formar unidad familiar con los hijos que reúnan los requisitos anteriormente comentados y, en consecuencia, optar por la tributación conjunta. El otro miembro de la pareja debe declarar de forma individual.

Una vez ejercitada la opción por tributar de forma individual o conjunta, no es posible modificar después dicha opción presentando nuevas declaraciones, salvo que éstas se presenten también dentro del plazo reglamentario de presentación de declaraciones; finalizado dicho plazo, no podrá cambiarse la opción de tributación para ese período impositivo.

La opción por declarar conjuntamente:

- **Se manifiesta al presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio** respecto del cual se opta. Una vez ejercitada la opción, sólo podrá modificarse dentro del plazo reglamentario de presentación de declaraciones.

En caso de que no se hubiera presentado declaración, la Administración tributaria, al practicar las liquidaciones que procedan, aplicará las reglas de la tributación individual, salvo que los miembros de la unidad familiar manifiesten expresamente lo contrario en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración.

- **No vincula a la unidad familiar para ejercicios sucesivos**.

Así, la declaración conjunta en el ejercicio 2009 no obliga a tener que declarar también conjuntamente en 2010; del mismo modo, la declaración conjunta en 2010 no vincula para el ejercicio 2011.

- **Abarca obligatoriamente a todos los miembros de la unidad familiar.**

Si uno cualquiera de los miembros de la unidad familiar presenta declaración individual, los restantes miembros deberán utilizar este mismo régimen de tributación.

Características generales de la tributación conjunta (Art. 84 Ley IRPF).

Con independencia de otras particularidades que se indicarán en los correspondientes capítulos de este Manual, el régimen de tributación conjunta presenta las siguientes características generales:

- **Para determinar la existencia o no de la obligación de declarar**, el importe de las rentas, la base imponible y liquidable y la deuda tributaria, **se aplicarán, con carácter general, las reglas de tributación individual**, sin que proceda, salvo en los casos expresamente previstos en la norma que más adelante se comentan, la elevación o multiplicación de los importes o límites en función del número de miembros de la unidad familiar.

- **Las rentas de cualquier tipo** obtenidas por todos y cada uno de los miembros de la unidad familiar se someterán a gravamen **acumuladamente**.

- Todos los miembros de la unidad familiar quedarán sometidos al impuesto **conjunta y solidariamente**, de forma que la deuda tributaria, resultante de la declaración o descubierta por la Administración, podrá ser exigida en su totalidad a cualquiera de ellos.

  No obstante, se reconoce el derecho de las personas integrantes de la unidad familiar a prorratear internamente entre ellas la deuda tributaria, según la parte de la renta conjunta que a cada uno le corresponda, sin que dicho prorrateo tenga efectos fiscales.

- Se aplican las mismas **escalas de gravamen (general y autonómica o complementaria) que para la tributación individual.**
- Salvo en los casos expresamente previstos en la normativa del impuesto, la declaración conjunta **no supone la ampliación de ninguno de los límites** que afectan a determinadas partidas deducibles.
- **Las partidas negativas de períodos anteriores no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar pueden compensarse** con arreglo a las normas generales del impuesto, con independencia de que provengan de una declaración anterior individual o conjunta.

  Las partidas negativas determinadas en tributación conjunta serán compensables, en caso de tributación individual posterior, exclusivamente por aquellos contribuyentes a quienes correspondan, de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en la Ley del IRPF.

- **Reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.**

Los límites máximos de reducción por aportaciones a los citados sistemas de previsión social, a los patrimonios protegidos de las personas discapacitadas y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales serán aplicados individualmente por cada partícipe, aportante, mutualista o asegurado integrado en la unidad familiar que tenga derecho a cualquiera de estas reducciones. **(38)**

- **Mínimo personal del contribuyente.**

En cualquiera de las modalidades de unidad familiar el **mínimo personal aplicable en la declaración conjunta será de 5.151 euros anuales**, con independencia del número de miembros integrados en la misma.

El cómputo del incremento del mínimo personal por edad del contribuyente se realizará de acuerdo con las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

- **Mínimo por discapacidad del contribuyente.**

El cómputo del mínimo por discapacidad del contribuyente se efectuará teniendo en cuenta las circunstancias de discapacidad que, en su caso, concurran en cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

  ▪ ***Importante:*** *el mínimo personal y el mínimo por discapacidad del contribuyente no se aplicarán en la declaración conjunta por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda aplicar en concepto del mínimo por descendientes y por discapacidad.*

- **Reducción por tributación conjunta.**

a) En declaraciones conjuntas de unidades familiares integradas por ambos cónyuges, no separados legalmente, **y sus hijos**, si los hubiere (modalidad 1ª de unidad familiar), se aplicará **una reducción de la base imponible de 3.400 euros anuales**, con carácter previo a las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las

(38) Los límites máximos de reducción por aportaciones a los citados sistemas de previsión social se comentan en las páginas 381 y s.; 386, 388 y 393 del Capítulo 13.

personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales previstas en la Ley del IRPF. **(39)**

Esta reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

b) En declaraciones conjuntas de unidades familiares formadas por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro, (2ª modalidad de unidad familiar, en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial), se aplicará **una reducción de la base imponible de 2.150 euros anuales**, con carácter previo a las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales previstas en la Ley del IRPF. **(39)**

Esta reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

- ***Importante:*** *no se aplicará esta última reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.*

Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (Art. 93 Ley IRPF).

Las personas físicas **que adquieran su residencia fiscal en España** como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por motivos laborales **pueden optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes manteniendo, sin embargo, la condición de contribuyentes por el IRPF.**

Condiciones para la aplicación del régimen especial: (Art. 113 Reglamento IRPF).

Para la aplicación de este régimen especial los contribuyentes deben cumplir las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de éste, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España.

Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los mismos no exceda del 15 por 100 de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en el año natural. El límite se eleva al 30 por 100 cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, fuera del territorio español.

(39) Esta reducción por tributación conjunta se comenta en la página 377 del Capítulo 13.

d) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

e) Que los rendimientos del trabajo derivados de la comentada relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

f) Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial **no superen la cuantía de 600.000 euros anuales.** [40]

Ejercicio de la opción por el régimen especial: (Art. 116 Reglamento IRPF).

El ejercicio de la opción de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes debe realizarse mediante la utilización del modelo de comunicación 149, aprobado por la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo (BOE del 31), cuya presentación se efectuará en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, al trabajador el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

Contenido del régimen especial: (Art. 114 Reglamento IRPF).

La aplicación del régimen especial implicará la obligación de **determinar la deuda tributaria del IRPF exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español**, con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE del 12), para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

A estos efectos, los contribuyentes deberán presentar y suscribir su declaración por el IRPF en el modelo especial 150, aprobado en la citada Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, en el lugar y plazo establecidos, con carácter general, para la presentación de las declaraciones del IRPF.

Los contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el **certificado de residencia fiscal en España** regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que figura en el anexo 9 de dicha orden, modificada por la Orden EHA/2339/2005, de 13 de julio, (BOE del 19).

Duración del régimen especial: (Art. 115 Reglamento IRPF).

El régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia habitual en España y durante los cinco períodos impositivos siguientes.

A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.

[40] El requisito contenido en la letra f) ha sido introducido, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la disposición final decimotercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24). Los contribuyentes que se hubiesen desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010 pueden aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF conforme a la redacción del mismo en vigor a 31 de diciembre de 2009, en el que no se contiene limitación de retribuciones. Véase, a este respecto, la disposición transitoria décimoséptima de la Ley del IRPF introducida por la disposición transitoria décimo tercera de la citada Ley 26/2009.

Renuncia y exclusión del régimen especial: (Arts. 117 y 118 Reglamento IRPF).

Los contribuyentes que hubieran optado por el régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos. Los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

La exclusión del régimen especial se produce por incumplimiento de alguna de las condiciones anteriormente comentadas determinantes de su aplicación, surtiendo ésta efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento. Los contribuyentes excluidos deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación.

Tanto la renuncia como la exclusión deberán ser comunicadas a la Administración tributaria en el modelo 149, aprobado por la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, (BOE del 31).

Régimen opcional de tributación por el IRPF de contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea

Condiciones de aplicación:

Pueden solicitar la aplicación del régimen opcional de tributación por el IRPF los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean personas físicas y que cumplan las siguientes condiciones:

a) Que acrediten ser residentes en un Estado miembro de la Unión Europea.

b) Que el contribuyente acredite que, al menos, el 75 por 100 de la totalidad de la renta obtenida por él en el período impositivo esté constituido por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español.

c) Que las rentas obtenidas en territorio español a que se refiere la letra b) anterior hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Ejercicio de la opción:

El ejercicio de la opción de tributar por el IRPF debe realizarse mediante el modelo de solicitud aprobado por la Orden de 12 de julio de 2000 (BOE del 14), que se presentará en el plazo de cuatro años contados a partir del 2 de mayo o inmediato hábil posterior del año natural siguiente correspondiente al período impositivo respecto del cual se solicita la aplicación de dicho régimen.

Contenido del régimen:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, (BOE del 12) y en el 21 a 24 del Reglamento del citado Impuesto, aprobado en el artículo único del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 5 de agosto), el contenido del régimen opcional es el siguiente:

- La renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente en el período impositivo.

- El tipo de gravamen aplicable será el tipo medio, expresado con dos decimales, resultante de aplicar las normas del IRPF a la totalidad de rentas obtenidas por el contribuyente durante el período impositivo, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente que hayan sido debidamente acreditadas.

- La cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español.

- Si el resultado de las operaciones anteriores arroja una cantidad inferior al importe global de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente en concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, incluidos los pagos a cuenta de este impuesto, la Administración tributaria procederá a devolver el exceso.

▪ ***Importante:*** *el contribuyente al que resulte de aplicación este régimen opcional no perderá su condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

Sujeción al IRPF: aspectos temporales

Devengo y período impositivo (Arts. 12 y 13 Ley IRPF).

Con carácter general, el período impositivo es el año natural, devengándose el IRPF el día 31 de diciembre de cada año.

Por consiguiente, la declaración del IRPF del ejercicio 2010 habrá de comprender la totalidad de los hechos y circunstancias con trascendencia fiscal a efectos de dicho impuesto que resulten imputables a dicho año natural.

El período impositivo es inferior al año natural exclusivamente cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, finalizando entonces el período impositivo y devengándose en ese momento el impuesto.

Ningún otro supuesto diferente al fallecimiento del contribuyente (matrimonio, divorcio, separación matrimonial, etc.) **dará lugar a períodos impositivos inferiores al año natural.** Por tanto, para un mismo contribuyente no puede haber más de un período impositivo dentro de un mismo año natural.

Únicamente en las declaraciones que correspondan a períodos impositivos inferiores al año natural, deberá cumplimentarse el apartado "DEVENGO", situado en la página 2 de los impresos de declaración.

▪ ***Importante:*** *en el supuesto de fallecimiento de un contribuyente integrado en una unidad familiar, los restantes miembros podrán optar por la tributación conjunta, pero sin incluir las rentas del fallecido en dicha declaración.*

Ejemplo:

Matrimonio formado por los cónyuges "A" y "B" con los que convive su hijo "C" menor de edad. En el mes de junio se produce el fallecimiento del cónyuge "A".

Determinar el período impositivo y formas de tributación de los componentes de la unidad familiar.

Solución:

Los miembros de la unidad familiar pueden optar por tributar de la siguiente forma:

Tributación individual.

- Declaración individual del cónyuge "A" con período impositivo inferior al año natural.
- Declaración individual del cónyuge "B" con período impositivo igual al año natural.
- Declaración individual del hijo "C" con período impositivo igual al año natural.

Solución (continuación):

Tributación individual y conjunta.

- Declaración individual del cónyuge "A" con período impositivo inferior al año natural.
- Declaración conjunta de los restantes miembros de la unidad familiar ("B" y "C") por todo el año.

Reglas generales de tributación en los períodos impositivos inferiores al año natural.

- **Obligación de declarar.**

Los importes que determinan la existencia de la obligación de declarar, se aplicarán en sus cuantías íntegras, con independencia del número de días que comprenda el período impositivo del fallecido, y sin que proceda su elevación al año.

- **Rentas que deben incluirse en la declaración.**

Las rentas que deben incluirse en la declaración, serán las devengadas en el período comprendido entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento, incluidas las pendientes de imputación, de acuerdo con las normas de imputación temporal de rentas contenidas en la normativa reguladora del IRPF. (Art. 14.4 Ley IRPF).

Las rentas inmobiliarias imputadas (inmuebles no arrendados, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado) deberán cuantificarse en función del número de días que integre el período impositivo que es objeto de declaración.

▪ ***Importante:*** *todas las rentas pendientes de imputación que tuviere el fallecido deberán integrarse en la base imponible de la declaración del último período impositivo. En este caso, los sucesores del fallecido podrán solicitar, dentro del plazo reglamentario de declaración, el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, en función de los períodos impositivos a los que hubiera correspondido imputar las rentas, con el límite máximo de 4 años, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 63 del Reglamento del IRPF.*

- **Reducción por obtención de rendimientos del trabajo.**

La reducción que proceda practicar sobre los rendimientos netos del trabajo personal se aplicará en la cuantía íntegra que corresponda al importe de los citados rendimientos netos, sin prorratear dicha cuantía en función del número de días que integre el período impositivo. **(41)**

- **Mínimo personal, familiar y por discapacidad.**

Sea cual sea la duración de período impositivo, las cuantías del mínimo personal, familiar y por discapacidad se aplicarán en los importes que correspondan, sin prorratear en función del número de días del período impositivo. **(42)**

- **Reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales y por cuotas de afiliación y restantes aportaciones a los partidos políticos.**

Los límites máximos de reducción por aportaciones a los citados sistemas de previsión social, así como a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, a la mutualidad de previsión de deportistas profesionales y por cuotas de afiliación y restantes aportaciones a los

(41) Véase, dentro del Capítulo 3, las cuantías y requisitos de esta reducción, páginas 90 y ss.

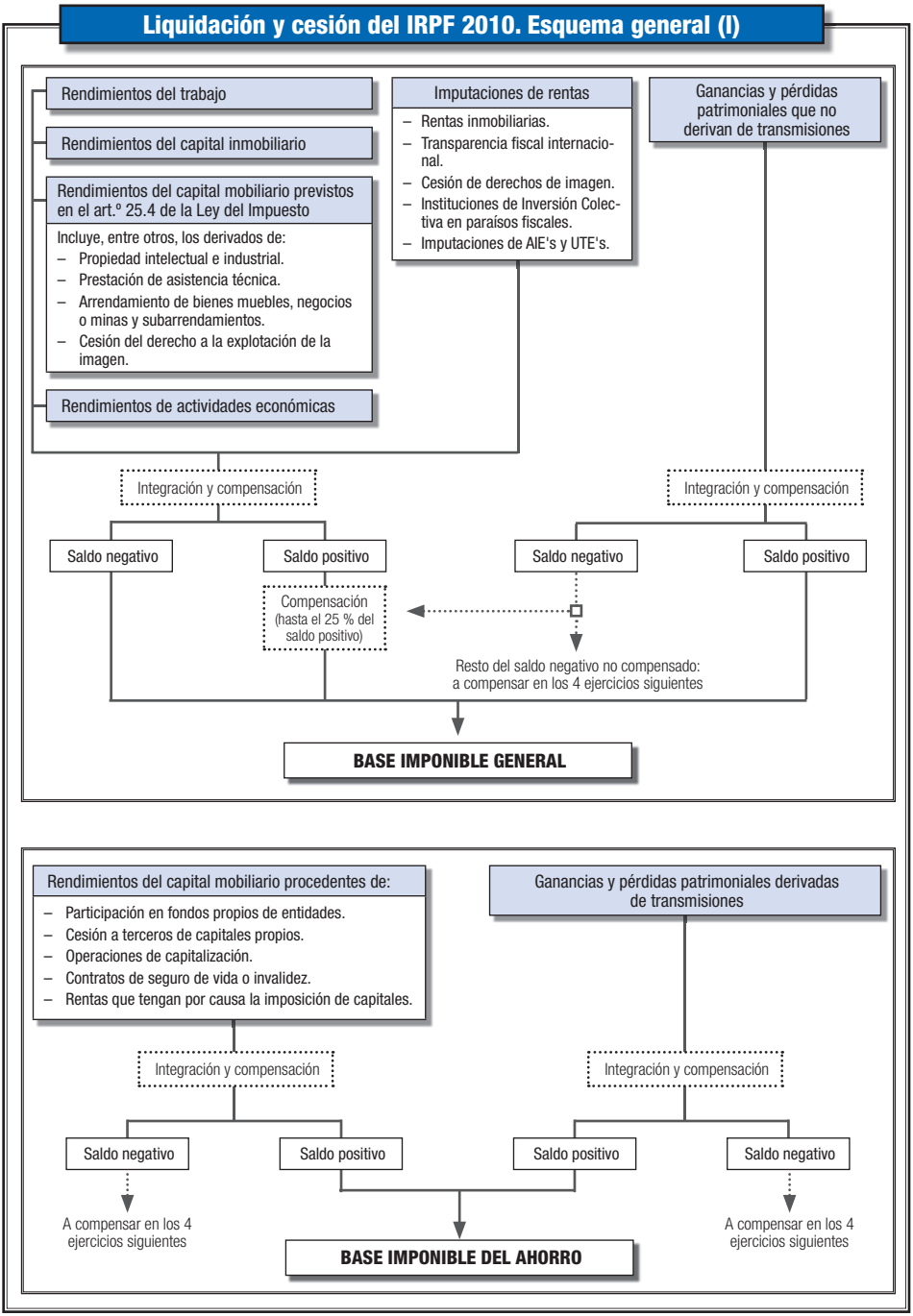
(42) Véase, dentro del Capítulo 14, las cuantías y requisitos de dichos mínimos, páginas 398 y ss.

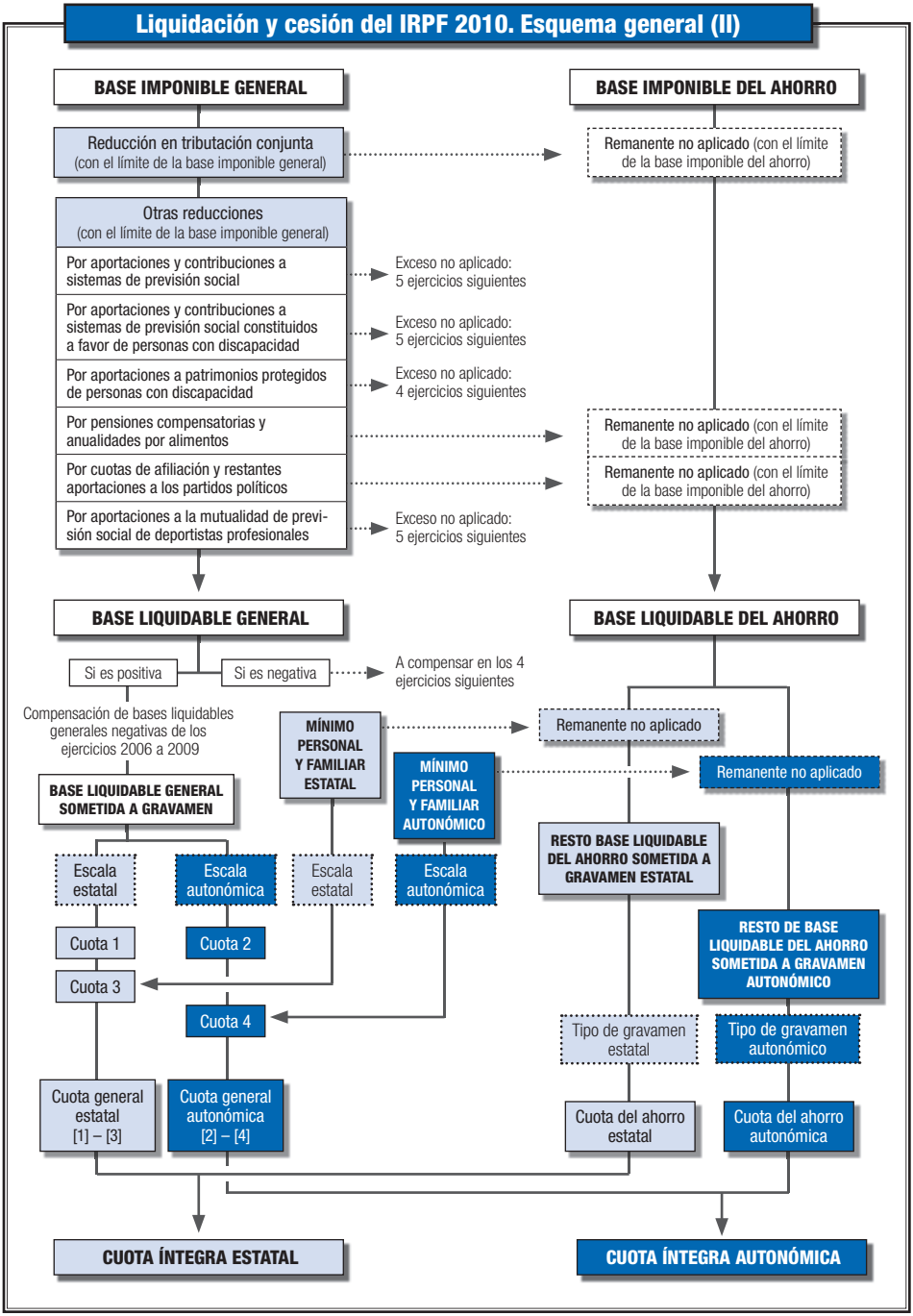
partidos políticos, se aplicarán en sus importes íntegros, sea cual sea la duración del período impositivo.

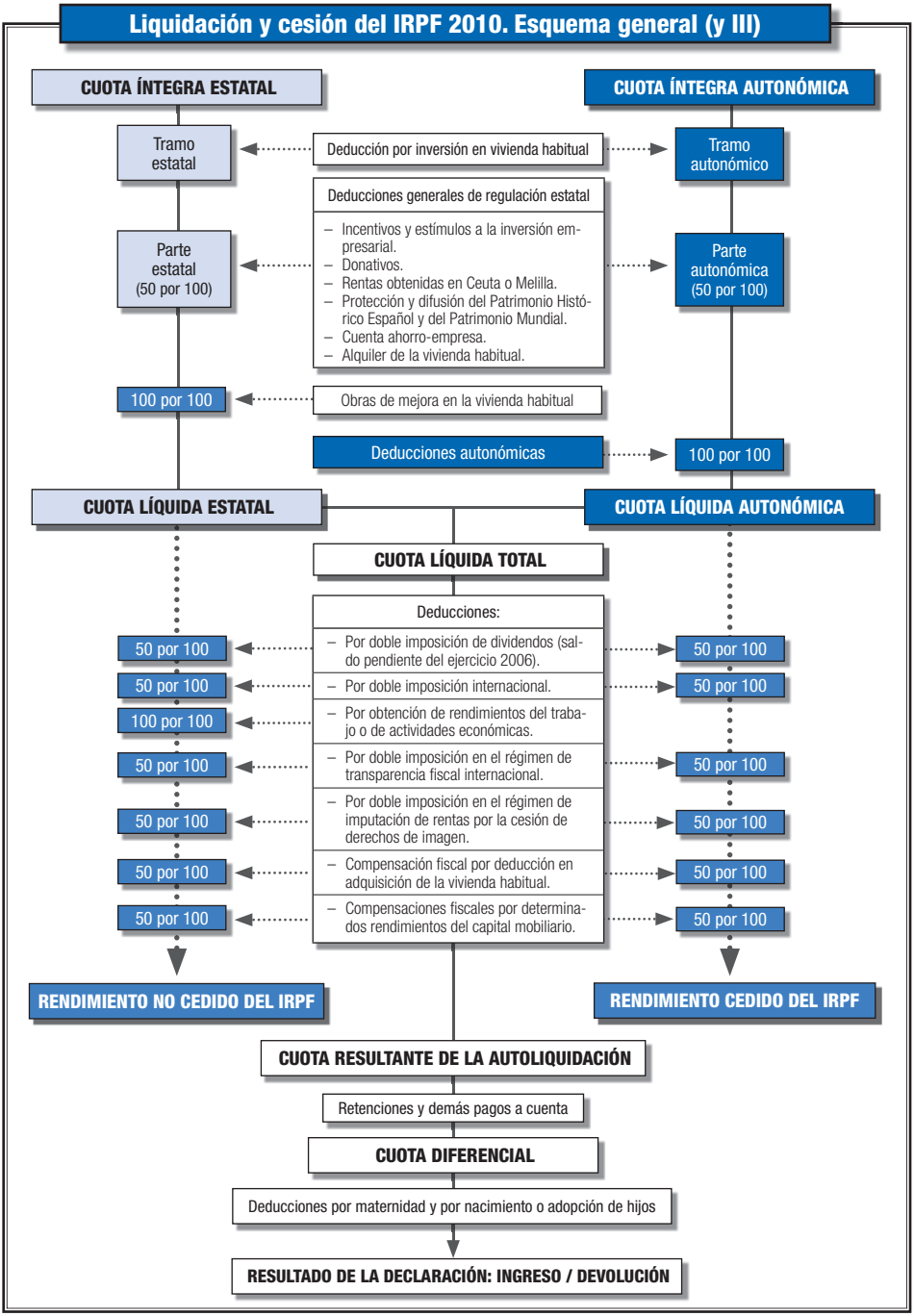
- **Deducciones de la cuota.**

Los límites máximos establecidos para determinadas deducciones de la cuota se aplicarán en su cuantía íntegra, con independencia del número de días del período impositivo.

> ▪ ***Importante:*** *en el supuesto de matrimonios en el que se produzca el fallecimiento de uno de los cónyuges, el mínimo familiar por descendientes se prorrateará por partes iguales entre ambos cónyuges si, a la fecha de devengo del impuesto, ambos cónyuges tuviesen derecho a su aplicación, con independencia de que el cónyuge supérstite presente declaración conjunta con los hijos.*


Liquidación y cesión del IRPF 2010. Esquema general (I)
Rendimientos del trabajo
Rendimientos del capital inmobiliario
Rendimientos del capital mobiliario previstos en el art.º 25.4 de la Ley del Impuesto
Incluye, entre otros, los derivados de:
– Propiedad intelectual e industrial.
– Prestación de asistencia técnica.
– Arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos.
– Cesión del derecho a la explotación de la imagen.
Rendimientos de actividades económicas
Imputaciones de rentas
– Rentas inmobiliarias.
– Transparencia fiscal internacional.
– Cesión de derechos de imagen.
– Instituciones de Inversión Colectiva en paraísos fiscales.
– Imputaciones de AIE's y UTE's.
Ganancias y pérdidas patrimoniales que no derivan de transmisiones
Integración y compensación
Saldo negativo
Saldo positivo
Compensación (hasta el 25 % del saldo positivo)
Integración y compensación
Saldo negativo
Saldo positivo
Resto del saldo negativo no compensado: a compensar en los 4 ejercicios siguientes
BASE IMPONIBLE GENERAL
Rendimientos del capital mobiliario procedentes de:
– Participación en fondos propios de entidades.
– Cesión a terceros de capitales propios.
– Operaciones de capitalización.
– Contratos de seguro de vida o invalidez.
– Rentas que tengan por causa la imposición de capitales.
Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones
Integración y compensación
Saldo negativo
A compensar en los 4 ejercicios siguientes
Saldo positivo
Integración y compensación
Saldo positivo
Saldo negativo
A compensar en los 4 ejercicios siguientes
BASE IMPONIBLE DEL AHORRO


Liquidación y cesión del IRPF 2010. Esquema general (II)
BASE IMPONIBLE GENERAL
BASE IMPONIBLE DEL AHORRO
Reducción en tributación conjunta (con el límite de la base imponible general)
Remanente no aplicado (con el límite de la base imponible del ahorro)
Otras reducciones (con el límite de la base imponible general)
Por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social
Exceso no aplicado: 5 ejercicios siguientes
Por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad
Exceso no aplicado: 5 ejercicios siguientes
Por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad
Exceso no aplicado: 4 ejercicios siguientes
Por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos
Remanente no aplicado (con el límite de la base imponible del ahorro)
Por cuotas de afiliación y restantes aportaciones a los partidos políticos
Remanente no aplicado (con el límite de la base imponible del ahorro)
Por aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales
Exceso no aplicado: 5 ejercicios siguientes
BASE LIQUIDABLE GENERAL
BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO
Si es positiva
Si es negativa
A compensar en los 4 ejercicios siguientes
Compensación de bases liquidables generales negativas de los ejercicios 2006 a 2009
MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR ESTATAL
Remanente no aplicado
MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR AUTONÓMICO
Remanente no aplicado
BASE LIQUIDABLE GENERAL SOMETIDA A GRAVAMEN
RESTO BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO SOMETIDA A GRAVAMEN ESTATAL
Escala estatal
Escala autonómica
Escala estatal
Escala autonómica
RESTO DE BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO SOMETIDA A GRAVAMEN AUTONÓMICO
Cuota 1
Cuota 2
Cuota 3
Cuota 4
Tipo de gravamen estatal
Tipo de gravamen autonómico
Cuota general estatal [1] – [3]
Cuota general autonómica [2] – [4]
Cuota del ahorro estatal
Cuota del ahorro autonómica
CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL
CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA


Liquidación y cesión del IRPF 2010. Esquema general (y III)
CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL
CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA
Tramo estatal
Deducción por inversión en vivienda habitual
Tramo autonómico
Deducciones generales de regulación estatal
– Incentivos y estímulos a la inversión empresarial.
– Donativos.
– Rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.
– Protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial.
– Cuenta ahorro-empresa.
– Alquiler de la vivienda habitual.
Parte estatal (50 por 100)
Parte autonómica (50 por 100)
100 por 100
Obras de mejora en la vivienda habitual
Deducciones autonómicas
100 por 100
CUOTA LÍQUIDA ESTATAL
CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA
CUOTA LÍQUIDA TOTAL
Deducciones:
50 por 100
– Por doble imposición de dividendos (saldo pendiente del ejercicio 2006).
50 por 100
50 por 100
– Por doble imposición internacional.
50 por 100
100 por 100
– Por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.
50 por 100
– Por doble imposición en el régimen de transparencia fiscal internacional.
50 por 100
50 por 100
– Por doble imposición en el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.
50 por 100
50 por 100
– Compensación fiscal por deducción en adquisición de la vivienda habitual.
50 por 100
50 por 100
– Compensaciones fiscales por determinados rendimientos del capital mobiliario.
50 por 100
RENDIMIENTO NO CEDIDO DEL IRPF
RENDIMIENTO CEDIDO DEL IRPF
CUOTA RESULTANTE DE LA AUTOLIQUIDACIÓN
Retenciones y demás pagos a cuenta
CUOTA DIFERENCIAL
Deducciones por maternidad y por nacimiento o adopción de hijos
RESULTADO DE LA DECLARACIÓN: INGRESO / DEVOLUCIÓN

Capítulo 3. Rendimientos del trabajo

Sumario

Concepto

Rendimientos estimados del trabajo y operaciones vinculadas

Rendimientos estimados

Operaciones vinculadas

Rendimientos del trabajo en especie

Concepto

Supuestos que no constituyen rendimientos del trabajo en especie

Cómputo de los rendimientos del trabajo en especie

Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje

Gastos de locomoción

Gastos de manutención y estancia

Rendimiento neto del trabajo a integrar en la base imponible

Fase 1ª: Determinación del rendimiento íntegro del trabajo

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto reducido

Individualización de los rendimientos del trabajo

Imputación temporal de los rendimientos del trabajo

Regla general

Reglas especiales

Caso práctico

Concepto

Tienen la consideración fiscal de rendimientos íntegros del trabajo *"todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas"*. (Art. 17.1 Ley IRPF).

De acuerdo con la definición legal transcrita, los rendimientos del trabajo se caracterizan por las siguientes notas:

- **Comprenden la totalidad de las contraprestaciones o utilidades**, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie.
- **Que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente.**
- **Que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas**. Se excluyen, pues, los rendimientos procedentes de actividades en las que, con independencia de la aportación de su trabajo personal, el contribuyente efectúe la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno solo de ambos factores, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. (1)

En particular, se comprenden entre los rendimientos íntegros del trabajo:

a) Los sueldos y salarios.

b) Las prestaciones por desempleo. (2)

c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los considerados normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites reglamentariamente establecidos que más adelante se comentan.

e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE del 13 de diciembre), o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

f) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, anteriormente citado, y en su normativa de desarrollo, cuando aquéllas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.

La imputación fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro. No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. 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 de incapacidad.

(1) El concepto fiscal de rendimientos de actividades económicas y su delimitación frente a los rendimientos del trabajo se comenta en las páginas 155 a 157 del Capítulo 6.

(2) Dichas prestaciones percibidas en la modalidad de pago único, con el límite de 15.500 euros, están exentas. Véase la página 41 del Capítulo 2.

Por expresa disposición legal tienen, en todo caso, la consideración de rendimientos del trabajo: (Art. 17.2 Ley IRPF).

a) Las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social:

- *Seguridad Social y Clases Pasivas.*

Son rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción. Asimismo, constituyen rendimientos del trabajo las demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares.

No obstante, se declaran exentas del impuesto las prestaciones percibidas por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad inhabilite al perceptor por completo para toda profesión u oficio, así como las prestaciones familiares a que se refiere la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF.

- *Mutualidades generales obligatorias de funcionarios (MUFACE, MUGEJU, ISFAS), colegios de huérfanos y otras entidades similares.*

Constituyen rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de las citadas mutualidades, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

No obstante lo anterior, se declaran exentas del impuesto las prestaciones percibidas por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

- *Planes de pensiones*.

Son rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, cualquiera que sea la contingencia cubierta por los mismos, (jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez, dependencia severa o gran dependencia y muerte del partícipe o beneficiario).

Esta misma consideración se mantiene, cualquiera que sea la forma de cobro de dicha prestación: renta, capital o en forma mixta, renta y capital.

También tienen la consideración de rendimientos del trabajo la disposición de los derechos consolidados de los planes de pensiones en los supuestos excepcionales de enfermedad grave o desempleo de larga duración.

- *Mutualidades de previsión social.* [3]

Son rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social, cualquiera que sea la contingencia cubierta por los mismos (jubilación, invalidez, fallecimiento, dependencia severa o gran dependencia y el desempleo para los socios trabajadores), cuyas aportaciones hayan podido ser,

[3] Las mutualidades de previsión social son entidades aseguradoras que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria, cuya regulación legal se encuentra en los artículos 64 y ss. del texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, (BOE del 5 de noviembre). En la denominación de estas entidades debe figurar necesariamente la indicación de "Mutualidad de previsión social". Por su especial relevancia fiscal pueden destacarse, entre otras, las mutualidades de profesionales establecidas por los colegios profesionales y las mutualidades que actúan como instrumento de previsión social empresarial a favor de los trabajadores. Véase también la disposición adicional novena de la Ley del IRPF.

al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas (actuando la mutualidad, en este caso, como sistema alternativo al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos) u objeto de reducción en la base imponible del impuesto (actuando la mutualidad, en este supuesto, como complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria).**(4)**

La integración en la base imponible de las prestaciones percibidas de las Mutualidades de Previsión Social, debe realizarse, en función de la naturaleza de la contingencia cubierta, con arreglo a los siguientes criterios:

1.- Prestaciones por jubilación o invalidez.

Estas prestaciones se integran en la base imponible del perceptor, como rendimientos del trabajo, exclusivamente en la medida en que su cuantía exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible por incumplir alguno de los requisitos subjetivos legalmente previstos al efecto.

Tratándose de aportaciones realizadas con anterioridad a 01-01-1999, cuando no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

No obstante lo anterior, están exentas del impuesto las prestaciones por incapacidad permanente o gran invalidez, percibidas por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, que deriven de contratos de seguro suscritos con mutualidades de previsión social que actúen como alternativas a dicho régimen de la Seguridad Social, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. **(5)**

2.- Restantes prestaciones.

Las restantes prestaciones, incluidas las percibidas por fallecimiento, tributan como rendimientos del trabajo en su integridad.

3.- Disposición de derechos consolidados.

Las cantidades percibidas por la disposición anticipada, total o parcial, de los derechos consolidados en supuestos distintos a los previstos para los planes de pensiones en su normativa reguladora, tributan como rendimientos del trabajo.

- *Planes de previsión social empresarial y otros contratos de seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas. (*Art. 51.4 Ley IRPF)

Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial tienen en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo. **(6)**

Tratándose de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, únicamente tienen la consideración de rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios en concepto de jubilación o invalidez. La integración en la base imponible de dichas prestaciones se realizará en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador. **(7)**

(4) Los requisitos que deben cumplir las aportaciones para su consideración como gasto deducible o como reducción en la base imponible se comentan, respectivamente, en las páginas 180 y 378 y s..

(5) Véase, dentro del Capítulo 1, la página 37.

(6) Los requisitos que deben cumplir los planes de previsión social empresarial se comentan en la página 380.

(7) Véase la disposición adicional primera de la Ley del IRPF.

Las prestaciones percibidas por los herederos como consecuencia del fallecimiento del trabajador asegurado no constituyen rendimientos del trabajo personal al estar sujeta su percepción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- *Planes de previsión asegurados.*

Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados tienen en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo. **(8)**

- *Seguros de dependencia.*

Tienen la consideración de rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

b) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las asambleas legislativas autonómicas, concejales de ayuntamiento y miembros de las diputaciones provinciales, cabildos insulares u otras entidades locales, con exclusión, en todo caso, de la parte de aquéllas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento.

c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, siempre que dichas actividades no supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación y dichos rendimientos no deriven del ejercicio de una actividad económica. Cuando los derechos de autor los perciba un tercero distinto al autor, constituirán para el perceptor rendimientos del capital mobiliario.

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

f) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge **y las anualidades por alimentos**, exceptuadas las percibidas de los padres en virtud de decisión judicial que se declaran exentas. **(9)**

g) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los **fundadores o promotores** de una sociedad como remuneración de servicios personales.

h) Las becas a las que no resulte aplicable la exención comentada en las páginas 38 y siguientes del Capítulo 2.

i) Las retribuciones percibidas por quienes **colaboren en actividades humanitarias** o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

Se consideran relaciones laborales especiales las que afectan a los colectivos que a continuación se enumeran, sin perjuicio de que pueda tener esta consideración cualquier otro trabajo que sea expresamente declarado como relación laboral de carácter especial por una Ley:

---

(8) El concepto y requisitos de los planes de previsión asegurados se comentan en las páginas 379 y s.

(9) Ambas reducen la base imponible de quien las satisface. Véanse las páginas 390 y s. del Capítulo 13.

- Personal civil no funcionario dependiente de establecimientos militares (Real Decreto 2205/1980, de 13 de junio).
- Deportistas profesionales (Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio).
- Minusválidos que trabajen en los Centros Especiales de Empleo (Real Decreto 1368/1985, de 17 de julio y Real Decreto 427/1999, de 12 de marzo).
- Personal de alta dirección (Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto).
- Personal al servicio del hogar familiar (Real Decreto 1424/1985 de 1 de agosto).
- Artistas de espectáculos públicos (Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto).
- Representantes de comercio que no asuman el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles en las que intervengan. (Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto).
- Personal de estiba y desestiba de buques (Real Decreto 371/1987, de 13 de marzo).
- Penados en Instituciones Penitenciarias (Real Decreto 782/2001, de 6 de julio, modificado por el Real Decreto 2131/2008, de 26 de diciembre).
- Actividad profesional de los abogados que prestan servicios retribuidos, por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección del titular de un despacho de abogados, individual o colectivo (disposición adicional primera de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre y Real Decreto 1331/2006, de 17 de noviembre).
- Actividad de Residencia para la formación de especialistas en Ciencias de la Salud (Real Decreto 1146/2006, de 6 de octubre).

▪ ***Importante:*** *cuando los rendimientos derivados de las relaciones laborales especiales de artistas en espectáculos públicos y de los agentes comerciales y comisionistas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.*

k) Aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (BOE del 19).

- **Aportaciones a patrimonios protegidos que constituyen rendimientos del trabajo.**

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley del IRPF, las aportaciones realizadas al patrimonio protegido generan rendimientos del trabajo para la persona con discapacidad titular de dicho patrimonio, en los siguientes términos y condiciones:

1º Si los aportantes son contribuyentes del IRPF, hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y de 24.250 euros anuales para el conjunto de todos los aportantes.

2º Si los aportantes son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las aportaciones también tienen la consideración de rendimientos del trabajo, siempre que hayan sido gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, con el límite de 10.000 euros anuales. Este límite es independiente de los indicados en el número 1º anterior.

Cuando estas aportaciones se realicen a favor de los patrimonios protegidos de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los empleados del aportante, únicamente tendrán la consideración de rendimientos del trabajo para el titular del patrimonio protegido.

3º En el caso de aportaciones no dinerarias, se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

En estos casos, la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, sin que, a efectos de ulteriores transmisiones, resulten de aplicación, en su caso, los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

El importe de las aportaciones que, por exceder de los límites y condiciones anteriormente comentados, no tenga la consideración de rendimientos del trabajo estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Finalmente, las cantidades que, en los términos anteriormente comentados, tengan la consideración de rendimientos del trabajo no están sujetas a retención o ingreso a cuenta.

- **Integración de los rendimientos del trabajo en la base imponible de la persona con discapacidad.**

La integración de los rendimientos del trabajo en la base imponible del IRPF, del contribuyente con discapacidad titular del patrimonio protegido, se efectuará por el importe en que la suma de estos rendimientos y, en su caso, las prestaciones percibidas en forma de renta de los sistemas de previsión social constituidos a su favor exceda de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), importe este que en el ejercicio 2010 asciende a (22.365,42) euros. **(10)**

- **Disposición de las aportaciones por el titular del patrimonio protegido.**

La disposición en el período impositivo en el que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad determinará las siguientes obligaciones fiscales para su titular: **(11)**

1º Si el aportante fue un contribuyente del IRPF, el titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la regla de integración comentada en el punto anterior.

A tal efecto, deberá presentar la correspondiente autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

2º Si el aportante fue un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, deberá distinguirse según que el titular del patrimonio protegido sea trabajador de la sociedad o dicha condición la tenga alguno de sus parientes, su cónyuge o la persona que lo tenga a su cargo. En el primer caso, la regularización, en los términos anteriormente comentados, deberá efectuarla el propio titular del patrimonio protegido y, en el segundo caso, dicha regularización deberá efectuarla el pariente, cónyuge o persona que le tenga a su cargo y que sea trabajador de la sociedad.

En la disposición de bienes o derechos homogéneos se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar. La regularización comentada no se producirá en caso de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores de la sociedad.

(10) Véase la página 44 del Capítulo 2 en la que se comenta la exención aplicable anualmente a estos rendimientos del trabajo.

(11) Véase el artículo 54.5 de la Ley del IRPF. Por otra parte, la repercusión fiscal que la disposición anticipada de las aportaciones realizada por el titular del patrimonio protegido tiene para los aportantes se comenta en las páginas 389 y s. del Capítulo 13.

Rendimientos estimados del trabajo y operaciones vinculadas

Rendimientos estimados del trabajo (Art. 6.5 y 40 Ley IRPF).

Las prestaciones de servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario.

En defecto de prueba en contrario, la valoración de dichos rendimientos se efectuará por el valor normal en el mercado de los mismos, entendiéndose por valor normal en el mercado la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario. No obstante, la valoración de determinadas retribuciones estimadas satisfechas en especie se efectuará aplicando las reglas especiales de valoración que en el próximo epígrafe se comentan.

Rendimientos del trabajo en operaciones vinculadas (Art. 41 Ley IRPF).

En los supuestos en que la prestación del trabajo personal se realice a una sociedad con la que se den relaciones de vinculación, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11) [12], **el contribuyente del IRPF deberá efectuar de forma imperativa su valoración por el valor normal de mercado.** Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado. A tal efecto, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el artículo 18 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio (BOE del 10).

Rendimientos del trabajo en especie

Concepto (Art. 42.1 Ley IRPF).

Constituyen rendimientos del trabajo en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien los conceda, siempre que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria.

---

[12] De acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo, en la redacción dada al mismo por la disposición adicional octava. Seis de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE del 5 de julio y del 23 de noviembre de 2007), las relaciones de vinculación se dan en las operaciones realizadas entre una entidad y sus socios o partícipes, consejeros o administradores de derecho y de hecho, los socios o consejeros de otra sociedad que pertenezca al mismo grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, o los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de cualquiera de los anteriores. Cuando la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación del socio deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado.

■ ***Importante:*** *cuando el pagador del rendimiento del trabajo entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, el rendimiento tendrá la consideración de dinerario, por lo que no le resultan aplicables las reglas especiales de las retribuciones en especie que se comentan en este epígrafe.*

Supuestos que no constituyen rendimientos del trabajo en especie (Art. 42.2 Ley IRPF).

a) Entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de **acciones o participaciones de la propia empresa o de otras de grupo de sociedades, en la parte que no exceda**, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, **de 12.000 euros anuales**.

En el caso de que la empresa en la que presta sus servicios el trabajador forme parte de un **grupo de sociedades** en el que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, los beneficiarios pueden ser los trabajadores de las sociedades que formen parte del mismo grupo con las siguientes condiciones (art. 43 Reglamento IRPF):

1ª Cuando se entreguen acciones o participaciones **de una sociedad del grupo**, los beneficiarios pueden ser los trabajadores de las sociedades que formen parte del **mismo subgrupo**.

2ª Cuando se entreguen acciones o participaciones **de la sociedad dominante del grupo**, los beneficiarios pueden ser los trabajadores de **cualquier sociedad del grupo**.

En ambos casos, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad en la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o Administración Pública titular de las acciones.

Para que la entrega de las mencionadas acciones o participaciones no tenga la consideración de retribución en especie deberán cumplirse, además, los siguientes requisitos:

- Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.

- Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por 100.

- Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

  El incumplimiento de este plazo dará lugar a la obligación a cargo del trabajador de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que media entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

b) Gastos de estudio para la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado. (Art. 44 Reglamento IRPF). Se incluyen dentro de este concepto los estudios dispuestos por Instituciones, empresas o empleadores financiados directamente por ellos, aunque su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas, siempre que además:

- Tengan por finalidad la actualización, capacitación o reciclaje de su personal.

- Los estudios vengan exigidos por el desarrollo de las actividades del personal o las características de los puestos de trabajo.

  En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia que se exceptúan de gravamen se regirán por las reglas generales que se comentan en el epígrafe siguiente.

▪ ***Importante:*** *tienen la consideración de gastos de formación del personal y no determinan la obtención de rendimientos del trabajo, dinerarios o en especie, para el empleado los efectuados por la entidad con la finalidad de habituar a los empleados en el uso de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo. A estos efectos, se entienden incluidos, entre otros, las cantidades utilizadas para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet, así como los derivados de la entrega o renovación gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su "software" y periféricos asociados.*

Por su parte, el titular de la actividad económica podrá deducir de la cuota íntegra de su impuesto personal el 1 por 100 o el 2 por 100 del importe de dichos gastos. **(13)**

c) Entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, cantinas o economatos de carácter social. (Art. 45 Reglamento IRPF).

No tienen la consideración de retribuciones en especie las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en **comedores de empresa**, **incluidas las fórmulas indirectas de prestación de dicho servicio** admitidas por la legislación laboral (como por ejemplo, la entrega de **vales comida** o documentos similares, **tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago**), siempre que se cumplan los requisitos que a continuación se detallan.

- **Requisitos generales:**

1º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.

2º Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días en que el empleado o trabajador devengue cantidades exceptuadas de gravamen en concepto de dietas por manutención, con motivo de desplazamientos a municipio distinto del lugar de trabajo habitual.

- **Requisitos adicionales para las fórmulas indirectas (vales comida o documentos similares, tarjetas u otros medios electrónicos de pago)**. Además de los requisitos anteriores, los vales comida o documentos similares deben cumplir los siguientes:

1º Que su cuantía no supere la cantidad de 9 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

2º Que estén numerados, expedidos de forma nominativa y que en ellos figure, la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.

3º Que sean intransmisibles y que la cuantía no consumida en un día no pueda acumularse a otro día.

4º Que no pueda obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

5º Que sólo puedan utilizarse en establecimientos de hostelería.

6º Que la empresa que los entregue, lleve y conserve relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de:

- En el caso de vales comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal.
- En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y la cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos.

(13) Véase la disposición adicional vigésima quinta de la Ley del IRPF.

d) Utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tienen esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación directa o indirectamente de este servicio con terceros debidamente autorizados.

e) Gastos por primas o cuotas de seguros de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador. Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro, que cubra única y exclusivamente el riesgo de accidente laboral o de responsabilidad civil sobrevenido a los empleados en el ejercicio de sus ocupaciones laborales, no tienen la consideración de retribuciones en especie.

f) Gastos por seguros de enfermedad. (Art. 46 Reglamento IRPF). No tienen la consideración de rendimientos del trabajo en especie las primas o cuotas satisfechas por la empresa a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo además alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el apartado anterior.

El exceso sobre las citadas cuantías constituirá retribución en especie del trabajo.

g) Prestación de determinados servicios de educación a los hijos de los empleados de centros educativos autorizados. No tiene la consideración de retribución en especie del trabajo la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional **por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados**, con carácter gratuito o por precio inferior al normal del mercado.

h) Cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros **para favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador.** 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. **(14)**

---

(14) Este supuesto ha sido añadido, con efectos de 1 de enero de 2010, por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, (BOE del 13). El desarrollo reglamentario del mismo se contiene en el artículo 46 bis del Reglamento del IRPF añadido, con efectos desde 1 de enero de 2011, por el Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre (BOE del 31). En el citado artículo se establece que tendrán la consideración de fórmulas indirectas de pago la entrega a los trabajadores de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago que cumpla los siguientes requisitos:

1º Que puedan utilizarse exclusivamente como contraprestación para la adquisición de títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de viajeros.

2º La cantidad mensual que se puede abonar con las mismas no podrá exceder de 136,36 euros mensuales por trabajador, con el límite de 1.500 euros anuales.

3º Que estén numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos figure la empresa emisora.

4º Que sean intransmisibles.

5º Que no pueda obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

6º La empresa que entregue las tarjetas o el medio electrónico de pago, deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus trabajadores, con expresión del número de documento y de la cuantía anual puesta a disposición del trabajador.

En el supuesto de entregas de tarjetas o medios de pago electrónicos que no cumplan los requisitos anteriormente señalados, existirá retribución en especie por la totalidad de las cuantías puestas a disposición del trabajador. No obstante, en caso de incumplimiento del límite señalado en el número 2º anterior, únicamente existirá retribución en especie por el exceso.

i) Préstamos concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992. No tienen la consideración de retribuciones en especie, los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992, siempre que el principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario con anterioridad a dicha fecha. (Disposición adicional segunda Ley IRPF).

Cómputo de los rendimientos del trabajo en especie

Regla general de valoración. (Art. 43.1 Ley IRPF).

Con carácter general, las retribuciones en especie deben valorarse por su **valor normal en el mercado**. No obstante, en la valoración de determinadas retribuciones del trabajo en especie deben aplicarse las normas especiales de valoración que más adelante se comentan.

Ingreso a cuenta. (Art. 43.2 Ley IRPF y 102 Reglamento).

Al importe de la valoración de la retribución en especie del trabajo **se le adicionará el ingreso a cuenta que corresponda realizar al pagador de dichas retribuciones**, con independencia de que dicho ingreso a cuenta haya sido efectivamente realizado. La cuantía del ingreso a cuenta será la que resulte de aplicar el porcentaje de retención que corresponda sobre la valoración de la retribución en especie.

No obstante lo anterior, **no procederá adicionar el ingreso a cuenta** en los siguientes supuestos:

a) Cuando no exista obligación de efectuar ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo, como es el caso de las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, de planes de previsión social empresarial y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible.

b) Cuando el ingreso a cuenta haya sido repercutido al trabajador.

En definitiva, en las retribuciones en especie el rendimiento íntegro del trabajo se obtiene mediante la suma de la valoración de la retribución en especie más el importe del ingreso a cuenta no repercutido al trabajador. Así pues:

Rendimiento íntegro = Valoración + Ingreso a cuenta no repercutido

Reglas especiales de valoración. (Art. 43.1.1º Ley IRPF).

Utilización de vivienda.

La valoración se efectuará por el importe que resulte de aplicar el porcentaje del **10 por 100 sobre el valor catastral de la vivienda**.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los **valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general** y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, el porcentaje aplicable sobre el valor catastral será del **5 por 100**.

Si a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) la vivienda careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por 100 de aquél por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Este último valor será el mayor de los dos siguientes: precio de adquisición o valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos. En estos casos, el porcentaje aplicable será del 5 por 100.

■ ***Importante:*** *la valoración resultante de la retribución en especie correspondiente a la utilización de vivienda no podrá exceder del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo.*

Ejemplo:

En el ejercicio 2010, don A.P.G., soltero, ha percibido como sueldo íntegro 55.843,52 euros, residiendo en una vivienda nueva, propiedad de la empresa, cuyo valor catastral, que no ha sido objeto de revisión, asciende a 48.080,97 euros.

¿Cómo debe valorarse esta retribución, si los ingresos a cuenta efectuados por la empresa en el ejercicio 2010 por dicha retribución en especie, que no han sido repercutidos al trabajador, han ascendido a 1.119,33 euros?.

Solución:

Sueldo íntegro	55.843,52
Retribución en especie **(1)**	5.927,43
Total Ingresos Integros del trabajo	61.770,95

(1) Resultado de sumar a la valoración fiscal de la retribución en especie por utilización de vivienda los ingresos a cuenta efectuado por la empresa:

-	Valoración fiscal por utilización vivienda (10% x 48.080,97)	4.808,10	
-	Límite máximo de valoración fiscal (10% x 55.843,52)	5.584,35	
-	Valoración fiscal que prevalece		4.808,10
-	Ingresos a cuenta		1.119,33 **(*)**
-	Importe íntegro (4.808,10 + 1.119,33)		5.927,43

(*) Dado que los ingresos a cuenta no han sido repercutidos al trabajador, deben sumarse a la valoración fiscal con objeto de determinar el rendimiento íntegro del trabajo.

Entrega o utilización de vehículos automóviles.

1º En el supuesto de entrega, la retribución se valorará en el **coste de adquisición del vehículo para el empleador**, incluidos los gastos y tributos que graven la operación. En consecuencia, deberá incluirse la totalidad del IVA satisfecho, con independencia de que resulte o no deducible para el pagador.

2º En el supuesto de utilización, el valor será el **20 por 100 anual del coste** a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará **sobre el valor de mercado**, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición, que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

En el caso de utilización mixta, para fines de la empresa y para fines particulares del empleado, sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie en la medida en que éste tenga la facultad de disponer del vehículo para fines particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines. En definitiva, en estos supuestos, el parámetro determinante de la valoración de la retribución en especie debe ser la disponibilidad del vehículo para fines particulares.

3º En el supuesto de utilización y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior. A estos efectos, la valoración del uso deberá estimarse en el 20 por 100 anual, con independencia de que la disponibilidad del automóvil para fines particulares haya sido total o parcial.

Ejemplo 1:

Don A.P.L. tiene cedido por su empresa un automóvil que utiliza para fines laborales y para usos particulares. Teniendo en cuenta la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador en su empresa, el porcentaje de utilización del vehículo para fines laborales de la empresa se estima en un 30 por 100. El coste de adquisición para la empresa de dicho vehículo ascendió a un importe de 30.050,61 euros.

Determinar el importe de las retribuciones en especie correspondiente a la utilización del automóvil en el ejercicio 2010, si los ingresos a cuenta efectuados por la empresa en dicho ejercicio por esta retribución en especie, que no han sido repercutidos al trabajador, han ascendido a 1.093,84 euros.

Solución:

Utilización del automóvil para fines laborales (30 por 100): No constituye retribución en especie.

Disponibilidad del automóvil para fines particulares: Constituye retribución en especie, con independencia de que exista o no utilización efectiva del mismo para fines particulares. (100 por 100) - (30 por 100) = 70 por 100

Valor de la retribución en especie:

Total anual: (20% s/30.050,61)	6.010,12
Disponibilidad para fines particulares: (6.010,12 x 70%)	4.207,08
Ingreso a cuenta no repercutidos:	1.093,84
Total retribución en especie (4.207,08 + 1.093,84)	**5.300,92**

Ejemplo 2:

Don A.A.P. tiene a su disposición para uso particular desde 01-01-2008 un vehículo propiedad de la empresa, que lo adquirió en dicha fecha por un importe de 22.838,46 euros. El 01-01-2010, la empresa entrega gratuitamente el vehículo al trabajador.

Determinar el importe de la retribución en especie derivada de la entrega del vehículo automóvil en el ejercicio 2010, suponiendo que el ingreso a cuenta efectuado por la empresa en relación con dicha retribución en especie, que no ha sido repercutido al trabajador, asciende a 3.425,77 euros.

Solución:

Valoración de la entrega del vehículo: (22.838,46 - 9.135,38) **(*)**	13.703,08
Ingreso a cuenta no repercutido:	3.425,77
Total retribución en especie: (13.703,08 + 3.425,77)	**17.128,85**

(*) La valoración de la entrega el 01-01-2010 debe realizarse descontando la valoración de la utilización correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009. Dicha valoración se estima en un 20 por 100 anual del valor de adquisición del automóvil (22.838,46 x 40%) = 9.135,38 euros.

Préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, concertados con posterioridad al 1 de enero de 1992. (15)

La valoración se realizará por la diferencia entre el importe de los intereses efectivamente pagados y el que resultaría de aplicar el interés legal del dinero vigente para cada ejercicio. Para el año 2010, el interés legal del dinero ha sido fijado en el 4 por 100.

Prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes de turismo y similares.

La valoración se realizará por el coste para el empleador, incluidos los tributos que graven la operación.

(15) No tienen la consideración de retribuciones en especie los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad al 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha. Véase la disposición adicional segunda de la Ley del IRPF.

Primas, o cuotas, satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro u otro similar.

Cuando dichas primas tengan la consideración de retribuciones de trabajo en especie, su valoración se realizará por el coste para el empleador, incluidos los tributos que graven la operación.

Contribuciones satisfechas por promotores de planes de pensiones, contribuciones satisfechas por empresas promotoras reguladas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a compromisos por pensiones y cantidades satisfechas por empresarios a seguros de dependencia.

La valoración coincidirá con el importe de las contribuciones o cantidades satisfechas que hayan sido imputadas al perceptor.

Gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculos de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive.

La valoración de estas retribuciones en especie se hará por el coste que suponga para el empleador, incluidos los tributos que graven la operación.

Derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales. (Art. 47 Reglamento IRPF).

Cuando los derechos consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad se valorarán, como mínimo, en el 35 por 100 del valor equivalente del capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos. Sin embargo, las posteriores retribuciones por la tenencia de esos derechos constituirán rendimientos del capital mobiliario.

Regla cautelar de valoración: precio ofertado al público. (Art. 43.1, 1º f) Ley IRPF y 48 Reglamento).

Cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 60 del texto refundido de la Ley General para la defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre (BOE del 30), deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Tienen esta consideración los siguientes:

a) Los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa.

b) Los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.

c) Cualquier otro distinto de los anteriores, siempre que no excedan del 15 por 100 ni de 1.000 euros anuales. **(16)**

(16) Véase la disposición adicional segunda del Reglamento del IRPF en la que se regulan los acuerdos previos de valoración de retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del ingreso a cuenta del IRPF.

Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje

(Arts. 17.1 d) Ley IRPF y 9 Reglamento)

Gastos de locomoción

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de incluirse entre los rendimientos íntegros del trabajo, **las cantidades que**, en las condiciones e importes que más adelante se señalan, **perciba el empleado o trabajador** con la finalidad de compensar los gastos de locomoción ocasionados por el **desplazamiento fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto**, con independencia de que este último esté situado en el mismo o en distinto municipio que el centro de trabajo habitual.

Por el contrario, están **plenamente sujetas al impuesto**, y habrán de ser incluidas en la declaración como rendimientos íntegros del trabajo, **las cantidades percibidas por el desplazamiento del empleado o trabajador desde su domicilio al lugar de trabajo**, aun cuando ambos estén situados en distintos municipios. **(17)**

Asignaciones para gastos de locomoción exceptuadas de gravamen

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los ingresos procedentes del trabajo personal, las cantidades destinadas por la empresa para este fin en las siguientes condiciones e importes:

- Si el empleado o trabajador utiliza medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- En otro caso, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, la cantidad que resulte de computar **0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen**.

> ■ ***Importante:*** *el exceso percibido, en su caso, sobre las cantidades indicadas está plenamente sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.*

Gastos de manutención y estancia

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los rendimientos íntegros del trabajo, **las cantidades percibidas** por el empleado o trabajador en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje destinadas a compensar los **gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería,** devengadas por gastos en **municipio distinto del lugar del trabajo habitual** del perceptor **y del que constituya su residencia**.

Cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses en un mismo municipio, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino en un mismo municipio.

(17) En el presente ejercicio 2010 se declaran exentas las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte de viajeros para el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, incluidas las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones establecidas reglamentariamente. Véase, a este respecto, la página 75 de este mismo Capítulo.

Asignaciones para gastos de manutención y estancia en establecimientos de hostelería exceptuadas de gravamen

a) Reglas generales.

Funcionarios y empleados con destino en España.

Se consideran como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería exclusivamente las cantidades que se recogen en el cuadro de la página siguiente:

▪ ***Importante:*** *a efectos de la aplicación de la exención, el pagador deberá acreditar el día y el lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. El exceso sobre las cantidades indicadas está sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.*

Asignaciones para gastos de manutención y estancia exceptuadas de gravamen

1. Pernoctando en municipio distinto: (1)	España	Extranjero
Gastos de estancia, con carácter general	El importe de los gastos que se justifiquen	
Gastos de estancia (conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera sin justificación de gastos)	15,00 euros/día	25,00 euros/día
Gastos de manutención	53,34 euros/día	91,35 euros/día

2. Sin pernoctar en municipio distinto: (1)	España	Extranjero
Manutención, con carácter general	26,67 euros/día	48,08 euros/día
Manutención (personal de vuelo)	36,06 euros/día (2)	66,11 euros/día (2)

(1) Debe tratarse de un municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

(2) Si en un mismo día se produjeran desplazamientos en territorio español y al extranjero, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

Funcionarios y empleados con destino en el extranjero.

En los términos establecidos en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, tiene la consideración de dieta exceptuada de gravamen **el exceso que perciban sobre las retribuciones totales que obtendrían, en el supuesto de hallarse destinados en España**, las siguientes personas con destino en el extranjero, **siempre que sean contribuyentes por el IRPF.**

- Funcionarios públicos españoles.
- Personal al servicio de la Administración del Estado.
- Funcionarios y personal al servicio de otras Administraciones Públicas.
- Empleados de empresas con destino en el extranjero.

▪ ***Importante:*** *en estos supuestos no se exige el requisito de que el desplazamiento y permanencia no sea por un período continuado superior a nueve meses. Asimismo, la aplicación de este régimen de dietas exceptuadas de gravamen es incompatible con la exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.*

El contribuyente podrá optar por la aplicación de este régimen de excesos en sustitución de la exención. (18)

Centros de trabajo móviles o itinerantes.

El régimen general de dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen también resulta aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

Se considera empresa móvil o itinerante aquella que, por las características propias de la actividad que realiza, requiere un desplazamiento necesario de sus trabajadores a los lugares donde sus servicios son requeridos. La definición de centro de trabajo móvil o itinerante está asociada con el desplazamiento de los trabajadores a los distintos lugares en los que la empresa debe prestar sus servicios, de tal forma que en este tipo de contratos de trabajo es consustancial la aceptación, por parte del trabajador, de la indeterminación del Centro donde han de prestarse los servicios. En definitiva, el trabajador realizando su actividad en el mismo centro de trabajo, se desplaza con él. Tienen esta consideración, por ejemplo, los circos y determinadas empresas de montajes e instalaciones eléctricas y telefónicas.

Ejemplo:

Durante tres días del mes de abril de 2010, don L.G.R. fue enviado por su empresa desde el municipio en el que reside y trabaja a otro, distante 500 Kms., para realizar determinadas gestiones comerciales, acreditando el pagador tales circunstancias. En concepto de dietas y gastos de locomoción, percibió 751,27 euros, habiendo pernoctado dos días del viaje.

Como justificantes de los gastos, conserva el billete de ida y vuelta de avión cuya cuantía asciende a 210,35 euros y la factura del hotel a 192,32 euros.

¿Qué cantidad de la percibida en concepto de dietas y gastos de desplazamiento deberá declarar don L.G.R. en concepto de ingresos íntegros a efectos del IRPF?.

Solución:

Importe percibido		751,27
Gastos exceptuados de gravamen:		
- Locomoción: justificados (billete de avión)	210,35	
- Estancia: justificados (factura del hotel)	192,32	
- Manutención [(53,34 x 2) + 26,67]	133,35	
Total	536,02	
Ingresos íntegros fiscalmente computables: (751,27 - 536,02)		215,25

b) Reglas especiales.

Relaciones laborales especiales de carácter dependiente.

En estos supuestos, es preciso distinguir entre los **gastos de estancia**, que siguen la regla general expuesta anteriormente, y los **gastos de locomoción y manutención**, a los que se aplica una regla especial conforme a la cual, cuando los gastos de locomoción y manutención **no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios**, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de este tipo de relaciones laborales podrán **minorar sus ingresos íntegros**, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, **siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos**:

(18) La exención para los rendimientos percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero se comenta en las páginas 42 y s. del Capítulo 2.

a) En concepto de gastos de locomoción.

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso: La cantidad que resulte de computar **0,19 euros** por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b) Por gastos de manutención.

Desplazamientos en territorio español: **26,67 euros diarios**

Desplazamientos al extranjero: **48,08 euros diarios.**

Ejemplo:

Don D.M.M. es contratado por una empresa de Zaragoza como representante de comercio, estableciéndose una relación laboral especial de carácter dependiente conforme al Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto. Los gastos de locomoción, estancia y manutención corren por su cuenta, no siéndole resarcidos de forma específica por la empresa. La zona asignada para su trabajo está situada al norte de la provincia de Teruel, efectuando los desplazamientos en su propio vehículo.

A lo largo de 2010, ha percibido por sus servicios un total de 27.346,05 euros, habiendo efectuado desplazamientos durante 110 días en los que ha recorrido un total de 20.000 kilómetros. Los gastos debidamente justificados originados en dichos desplazamientos son los siguientes:

Gastos de aparcamiento:	96,88
Gastos de estancia en hoteles:	1.502,53
Gastos de manutención en restaurantes:	3.305,57

Determinar el importe de los ingresos íntegros fiscalmente computables por don D.M.M. en su declaración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2010.

Solución:

Remuneraciones brutas		27.346,05
Ingresos no computables:		
Gastos de locomoción (20.000 Kms. x 0,19 euros)	3.800,00	
Gastos de aparcamiento	96,88	
Gastos de manutención (26,67 euros x 110 días)	2.933,70	
Gastos de estancia (1)	---	
Total	6.830,58	
Ingresos íntegros fiscalmente computables (27.346,05 - 6.830,58)		20.515,47

(1) Al no serle resarcidos específicamente por la empresa los gastos de estancia, no resulta deducible cantidad alguna por este concepto.

Traslado del puesto de trabajo a municipio distinto.

Tienen la consideración de asignaciones para gastos de viaje exoneradas de gravamen las cantidades recibidas con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que, además:

- Dicho traslado exija el cambio de residencia.
- Las cantidades recibidas correspondan exclusivamente a:
  - Gastos de locomoción y manutención del empleado o trabajador y sus familiares durante el traslado.
  - Gastos de traslado del mobiliario y enseres.

Ejemplo:

En el mes de marzo de 2010, don P.L.L. fue trasladado de puesto de trabajo por su empresa de Madrid a Barcelona, recibiendo por dicho traslado una compensación por importe de 3.005,06 euros. Como justificantes de los gastos del traslado conserva:

- Factura de la empresa de mudanzas por un importe de 1.292,18 euros.
- Kms. recorridos: 600 (su esposa y él viajaron con su propio automóvil, sin pernoctar).

Solución:

Importe recibido		3.005,06
Importe exonerado de gravamen:		
- Gastos de locomoción: (600 Km. x 0,19)	114,00	
- Gastos de manutención sin pernoctar (26,67 x 2)	53,34	
- Factura de mudanza	1.292,18	
Total	1.459,52	
Ingresos íntegros fiscalmente computables (3.005,06 - 1.459,52)		1.545,54 (*)

(*) Sobre dicha cantidad procederá aplicar una reducción del 40 por 100, al considerarse este rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Véase en este mismo Capítulo la reducción especial aplicable sobre determinados rendimientos íntegros del trabajo.

Candidatos a jurado, jurados y miembros de mesas electorales.

Están exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas en concepto de desplazamientos, alojamiento y manutención por los candidatos a jurados y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, según lo previsto en el Real Decreto 385/1996, de 1 de marzo, por el que se establece el régimen retributivo e indemnizatorio del desempeño de las funciones del jurado (BOE del 14). Las cuantías fijadas en el mismo han sido actualizadas por la Resolución del Ministerio de la Presidencia de 21 de julio de 2006 (BOE del 26).

También están exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas por los miembros de las Mesas Electorales, de acuerdo con lo establecido en la Orden INT/3782/2007, de 13 de diciembre, de regulación de la dieta de los miembros de las Mesas Electorales (BOE del 25).

Rendimiento neto del trabajo a integrar en la base imponible

Las operaciones necesarias para determinar la cuantía del rendimiento neto del trabajo que se integra en la base imponible se representan en el siguiente esquema:

Fase 1ª	(+)	**Importe íntegro devengado** (retribuciones dinerarias).
	(+)	**Valoración fiscal más ingreso a cuenta no repercutido** (retribuciones en especie).
	(+)	**Contribuciones empresariales a sistemas de previsión social** (importes imputados).
	(+)	**Aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad.**
	(–)	**Reducciones aplicables sobre los siguientes rendimientos:**
		* Generados en un plazo superior a dos años.
		* Obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
		* Prestaciones percibidas de regímenes públicos de previsión social.
		* Prestaciones percibidas de sistemas privados de previsión social (régimen transitorio).
	(=)	**Rendimiento íntegro del trabajo.**

Fase 2ª	(–) Gastos deducibles: * Cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades obligatorias de funcionarios. * Detracciones por derechos pasivos. * Cotizaciones a colegios de huérfanos o instituciones similares. * Cuotas satisfechas a sindicatos. * Cuotas satisfechas a Colegios profesionales, si la colegiación es obligatoria. * Gastos de defensa jurídica en litigios con el empleador. (=) Rendimiento neto del trabajo.

Fase 3ª	(–) Reducción "33ª Copa del América". (–) Reducción por obtención de rendimientos del trabajo. * Reducción general. * Incremento para trabajadores activos mayores de 65 años. * Incremento para trabajadores desempleados con cambio de residencia. * Reducción adicional para trabajadores activos que sean personas con discapacidad. (=) Rendimiento neto reducido del trabajo.

Fase 1ª: Determinación del rendimiento íntegro del trabajo (Art. 18 Ley IRPF).

Los rendimientos dinerarios del trabajo deben computarse por el **importe íntegro o bruto devengado**, es decir, sin descontar las cantidades que hayan sido deducidas por el pagador en concepto de gastos deducibles ni las retenciones a cuenta del impuesto practicadas sobre dichos rendimientos.

Los rendimientos del trabajo en especie deben computarse por la cantidad que resulte de **sumar al valor de la retribución recibida**, determinado conforme a las reglas indicadas en el epígrafe correspondiente de este mismo Capítulo, **el ingreso a cuenta** que hubiera correspondido realizar al pagador de la misma, siempre que su importe no haya sido repercutido al trabajador.

Reducciones aplicables sobre determinados rendimientos íntegros.

Las reducciones aplicables sobre los rendimientos íntegros que a continuación se relacionan tienen por objeto paliar los efectos negativos que la progresividad de la escala del impuesto puede originar en aquellos rendimientos cuyo período de generación no se corresponde con el de su obtención, siempre que, además, esta última no se produzca de forma periódica o recurrente. En concreto, estas reducciones son las siguientes:

Rendimientos con período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente distintos de los derivados de sistemas de previsión social: reducción 40 por 100. (Arts. 18.2 Ley IRPF y 11.2, 3 y 4 Reglamento).

El período de generación del rendimiento debe entenderse como el tiempo transcurrido desde el inicio de la existencia del derecho a percibir el rendimiento hasta que éste se materializa, produciéndose el devengo del rendimiento. El período de generación así entendido debe ser superior a dos años, computados de fecha a fecha.

Por su parte, **se consideran rendimientos obtenidos de forma periódica o recurrente** aquellos que se obtienen con una determinada regularidad o periodicidad o los que tienden a repetirse en el tiempo, aunque el tiempo transcurrido no sea el mismo.

Por expresa disposición normativa, tiene la consideración de rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la **concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores**, cuando se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión si, además, no se conceden anualmente.

La reducción aplicable sobre estos rendimientos es el 40 por 100. En el caso de que estos rendimientos **se cobren de forma fraccionada**, sólo será aplicable la reducción del 40 por 100 cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

Importe máximo del rendimiento al que se aplica la reducción del 40 por 100.

La reducción del 40 por 100 podrá aplicarse, con carácter general, sobre el importe total del rendimiento íntegro. No obstante, c**uando los rendimientos deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores**, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplica la reducción del 40 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF, que para el ejercicio 2010 se ha fijado en 22.100 euros, por el número de años de generación del rendimiento.

Este límite se duplicará cuando dichos rendimientos cumplan los siguientes requisitos:

- Las acciones o participaciones adquiridas se mantengan, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra.

- La oferta de opciones de compra se realice en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

El incumplimiento del requisito del mantenimiento de las acciones o participaciones adquiridas, al menos, durante tres años, motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que media entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento. (Art. 73.3 Reglamento IRPF).

Rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo: reducción 40 por 100. (Arts. 18.2 Ley IRPF y 11.1 Reglamento)

Tienen la consideración de rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo **exclusivamente los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:**

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo, que excedan de los importes previstos en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto. **(19)**

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite declarado exento, **(20)** de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

(19) Véase, en la página 83 las cantidades exoneradas de gravamen en este supuesto.

(20) Véase en el Capítulo 2, página 43, la exención relativa a las prestaciones percibidas por entierro o sepelio.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución, de mutuo acuerdo, de la relación laboral.

g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

Prestaciones en forma de capital derivadas de regímenes públicos de previsión social: reducción 40 por 100 (Arts. 18.3 Ley IRPF y 11.5 Reglamento)

Los contribuyentes podrán aplicar una **reducción del 40 por 100** sobre las siguientes prestaciones, **siempre que se perciban en forma de capital y consistan en una percepción de pago único** y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resulta exigible en el caso de prestaciones por invalidez:

a) Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas no exentas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares.

b) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

En el caso de prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, la reducción referida sólo resultará aplicable al cobro efectuado en forma de capital.

■ ***Importante:*** *a partir de 01-01-2007 a las prestaciones en forma de capital derivadas de los sistemas privados de previsión social no les resulta aplicable el régimen general de reducciones, salvo las que procedan del régimen transitorio que a continuación se comenta.*

Régimen transitorio de reducciones aplicable sobre prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de sistemas privados de previsión social.

1. **Prestaciones de contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones de las empresas.** (Disposición transitoria undécima Ley IRPF)

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad a 01-01-07.**

Los beneficiarios de prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad a 01-01-07, aunque las prestaciones se cobren a partir de dicha fecha, pueden aplicar el régimen financiero y fiscal vigente a 31-12-2006.

Este régimen era el siguiente:

a) Aportaciones empresariales no imputadas a los trabajadores. La reducción aplicable sobre el importe de la prestación percibida es del **40 por 100** en los siguientes supuestos:

- Cuando correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban.

- Cuando se trate de prestaciones por invalidez, sea cual sea el período de tiempo transcurrido desde la primera aportación.

b) Aportaciones empresariales imputadas a los trabajadores. Los porcentajes de reducción que a continuación se indican deben aplicarse sobre el importe resultante de minorar la prestación percibida en la cuantía de las contribuciones empresariales imputadas al trabajador, así como en el importe de las aportaciones, en su caso, efectuadas por el propio trabajador.

Reducción 75 por 100	Reducción 40 por 100
– Rendimientos correspondientes a primas con más de cinco años de antelación – Prestaciones por invalidez permanente absoluta o gran invalidez	– Rendimientos correspondientes a primas con más de dos años de antelación – Restantes prestaciones por invalidez

No obstante, podrá aplicarse una reducción única del 75 por 100 sobre la totalidad del rendimiento si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que se trate de contratos de seguro concertados a partir del 31/12/1994.
- Que hayan transcurrido más de ocho años desde el pago de la primera prima.
- Que el período medio de permanencia de las primas haya sido superior a cuatro años. Dicho período medio es el resultado de calcular el sumatorio de las primas multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las primas satisfechas. Es decir:

$$\frac{\sum (\text{Primas} \times \text{Nº años de permanencia})}{\sum (\text{Primas satisfechas})}$$

En el supuesto de que hubieran existido primas periódicas o extraordinarias, a efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente: en el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la prestación y en el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción. Es decir:

$$\frac{\text{Prima} \times \text{Nº de años transcurridos desde su pago hasta el cobro}}{\sum (\text{cada prima} \times \text{nº años transcurridos desde su pago hasta el cobro})}$$

• **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 01-01-07 de seguros contratados antes de 20-01-2006.**

En estos supuestos también resulta aplicable el régimen fiscal vigente a 31-12-2006 anteriormente comentado. Sin embargo, el mismo sólo resulta aplicable a la parte de la prestación correspondiente a las primas satisfechas hasta el 31-12-2006, así como a las primas ordinarias previstas en la póliza original del contrato satisfechas con posterioridad a dicha fecha.

Este mismo régimen también resulta aplicable a los contratos de seguro colectivo que instrumentan la exteriorización de compromisos por pensiones pactadas en convenios colectivos de ámbito supraempresarial bajo la denominación "premios de jubilación" u otras, que consistan en una prestación pagadera por una sola vez en el momento del cese por jubilación, suscritos antes de 31-12-2006.

• **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 01-01-07 de seguros contratados con posterioridad a 20-01-2006.**

A las prestaciones en forma de capital derivadas de este tipo de contratos no les resulta aplicable reducción alguna.

2. Prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de otros sistemas privados de previsión social (planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados). (Disposición transitoria duodécima Ley IRPF)

Para la aplicación del régimen transitorio de reducciones aplicable a las prestaciones en forma de capital derivadas de planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados debe distinguirse entre:

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad a 01-01-07.**

Los beneficiarios de prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad a 01-01-07, aunque las prestaciones se cobren a partir de dicha fecha, pueden aplicar el régimen de reducciones vigente a 31-12-2006.

Este régimen consistía en la posibilidad de aplicar las siguientes reducciones:

a) 40 por 100 de reducción en los siguientes supuestos:

- Cuando hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.
- Cuando correspondan a prestaciones por invalidez, sea cual sea el período de tiempo transcurrido desde la primera aportación.

La reducción aplicable a las prestaciones en forma de capital derivadas de planes de pensiones o de planes de previsión asegurados se refiere al conjunto de los planes de pensiones y planes de previsión asegurados suscritos por un mismo partícipe y respecto de la misma contingencia.

Tratándose de prestaciones por jubilación o invalidez percibidas de mutualidades de previsión social, el porcentaje de reducción se aplica, con carácter general, sobre la cantidad íntegra percibida, salvo en aquellos supuestos en que el rendimiento íntegro del trabajo viene determinado por diferencia entre el importe recibido y las aportaciones no reducibles de la base imponible del IRPF.

b) 50 por 100 de reducción para las prestaciones percibidas en forma de capital por personas con discapacidad de los sistemas de previsión social constituidos a su favor, siempre que hubieran transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 01-01-07.**

En estos supuestos también resulta aplicable el régimen fiscal vigente a 31-12-2006 anteriormente comentado. Sin embargo, el mismo sólo resulta aplicable a la parte de la prestación correspondiente a aportaciones realizadas hasta el 31-12-2006.

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto (Arts. 19 Ley IRPF y 10 Reglamento)

Una vez determinado el rendimiento íntegro del trabajo, debe procederse a la deducción de los gastos que la Ley califica como deducibles para determinar el rendimiento neto. Tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles exclusivamente los siguientes:

1. Las cotizaciones a la **Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias** de funcionarios.

2. Las detracciones por **derechos pasivos**.

3. Cotizaciones a los **colegios de huérfanos** o Instituciones similares.

4. Las cuotas satisfechas a **sindicatos**.

5. Cuotas satisfechas a **colegios profesionales**, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y **con el límite de 500 euros anuales**.

6. Los **gastos de defensa jurídica** derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que recibe los rendimientos, **con el límite de 300 euros anuales**.

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto reducido

Reducción "33ª Copa del América".

Las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo del acontecimiento "33ª Copa del América" (21), podrán aplicar una reducción del 65 por 100 sobre la cuantía neta de los rendimientos del trabajo que perciban entre el 1 de enero y el 31 de agosto de 2010 como retribución a los servicios prestados entre dichas fechas a la entidad organizadora, a los equipos participantes o a los establecimientos públicos o entidades constituidos por ambos con motivo del acontecimiento "33ª Copa del América", en la medida en que dichos rendimientos estén directamente relacionados con su participación en este acontecimiento.

Esta misma reducción resulta aplicable a las personas físicas que hubieran tenido derecho a la aplicación del régimen fiscal previsto en el artículo 13 del Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia (BOE del 6), y presten sus servicios desde el 1 de enero al 31 de agosto de 2010 a la entidad organizadora, a los equipos participantes o a los establecimientos públicos o entidades constituidos por ambos con motivo del citado acontecimiento y que estén directamente relacionados con el mismo.

Reducción general por obtención de rendimientos del trabajo. (Art. 20.1 Ley IRPF)

Cuando se obtengan rendimientos netos positivos del trabajo, reducidos, en su caso, por aplicación de la reducción correspondiente al acontecimiento "33ª Copa del América", su importe se minorará en la cuantía que corresponda de las que se indican en el siguiente cuadro:

Importe de la reducción general por obtención de rendimientos del trabajo

Rendimiento neto positivo	Otras rentas	Importe de la reducción
9.180 euros o menos	6.500 euros o menos	4.080 euros
	Más de 6.500 euros	2.652 euros
Entre 9.180,01 y 13.260 euros	6.500 euros o menos	4.080 - [0,35 x (RNT - 9.180)] (*)
	Más de 6.500 euros	2.652 euros
Más de 13.260 euros	Cualquier importe	2.652 euros

(*) RNT = rendimiento neto del trabajo

(21) Véase la disposición adicional séptima. 2 de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (BOE del 8) y el Real Decreto 904/2010, de 9 de julio, por el que se desarrollan medidas fiscales y de Seguridad Social para atender los compromisos derivados de la organización y celebración de la 33ª edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia (BOE del 20).

En el supuesto de tributación conjunta de unidades familiares en las que varios de sus miembros obtengan rendimientos del trabajo, el importe de la reducción se determinará en función de la cuantía conjunta de los rendimientos netos del trabajo de todos los miembros de la unidad familiar y, en su caso, de las rentas distintas de las del trabajo, sin que proceda multiplicar el importe de la reducción resultante en función del número de miembros de la unidad familiar perceptores de rendimientos del trabajo.

Incremento en un 100 por 100 del importe de la reducción general anterior. (Arts. 20.2 Ley IRPF y 12 Reglamento)

El importe de la reducción general anterior que proceda se incrementará en un 100 por 100 en los siguientes supuestos:

a) Prolongación de la actividad laboral por trabajadores mayores de 65 años.

Los trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral, sin que sea preciso que esta última circunstancia concurra a la fecha de devengo del impuesto, incrementarán en un 100 por 100 el importe de la reducción anterior.

La expresión "trabajador activo" no engloba a cualquier perceptor de rentas del trabajo, sino que se refiere a la persona que percibe este tipo de rentas como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos, por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona física o jurídica, denominada empleador o empresario; concepto que en principio conlleva la existencia de una relación laboral o estatutaria. En consecuencia, y a título de ejemplo, la presente reducción no resulta aplicable a los miembros de los Consejos de Administración, dado que la relación con la entidad no es de tipo laboral sino orgánica mercantil.

b) Trabajadores desempleados que trasladen su residencia habitual por motivos laborales.

Los contribuyentes en quienes concurran los requisitos que a continuación se enumeran podrán incrementar en un 100 por 100 el importe de la reducción "Por rendimientos del trabajo" anteriormente comentada:

- Que se trate de desempleados inscritos en la oficina de empleo.
- Que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual.
- Que trasladen su residencia habitual a un nuevo municipio.

Esta reducción se aplicará en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

Reducción adicional para trabajadores activos que sean personas con discapacidad. (Art. 20.3 Ley IRPF)

Adicionalmente, las personas con discapacidad[22] que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán aplicar la reducción que proceda de las que se señalan en el cuadro siguiente:

Grado de discapacidad	Reducción (euros)
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100	3.264
- Igual o superior al 65 por 100 o que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, aunque no alcancen el 65 por 100 de discapacidad.....	7.242

[22] La condición de persona con discapacidad y su acreditación se comenta en las páginas 404 y s.

En el supuesto de tributación conjunta de unidades familiares en las que existan varios trabajadores activos que tengan la consideración de persona con discapacidad, la presente reducción será única, siendo su importe el que corresponda al trabajador activo integrado en la unidad familiar con mayor grado de minusvalía.

- ***Importante:*** *el importe máximo de las reducciones a practicar por obtención de rendimientos del trabajo, prolongación de la actividad laboral por trabajadores mayores de 65 años, por trabajadores desempleados que trasladen su residencia habitual por motivos laborales y por trabajadores activos que sean personas con discapacidad, no podrá superar la cuantía de los rendimientos netos positivos del trabajo, reducidos, en su caso, por aplicación del régimen fiscal correspondiente al acontecimiento "33ª Copa del América", consignados en la declaración individual o conjunta.*

Individualización de los rendimientos del trabajo

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.2 de la Ley del IRPF, los rendimientos del trabajo corresponden exclusivamente a la persona que, con su trabajo, haya generado el derecho a percibirlos.

No obstante, las pensiones, haberes pasivos y demás prestaciones percibidas de los sistemas de previsión social corresponderán íntegramente a la persona en cuyo favor estén reconocidos.

Imputación temporal de los rendimientos del trabajo

Regla general (Art. 14.1 a) Ley IRPF)

Los rendimientos del trabajo, tanto los ingresos como los gastos, se imputan al período impositivo en el que sean exigibles por su perceptor.

Reglas especiales

Rendimientos pendientes de resolución judicial. (Art. 14.2 a) Ley IRPF)

Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

No obstante lo anterior, si los rendimientos del trabajo no se perciben en el ejercicio en que haya adquirido firmeza la resolución judicial, no procederá incluirlos en la declaración correspondiente a dicho ejercicio, sino que, por aplicación de las normas relativas a los "atrasos" que se comentan a continuación, deberán declararse los mismos mediante declaración-liquidación complementaria de la correspondiente al ejercicio en el que la resolución judicial adquirió firmeza. Dicha declaración debe realizarse en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los rendimientos y el final del plazo inmediato siguiente de presentación de declaraciones por el IRPF.

En todo caso, por aplicación de esta regla especial de imputación temporal, si se incluyen en la declaración de un ejercicio rendimientos que corresponden a un período de generación superior a dos años, sobre los mismos resultará aplicable el porcentaje reductor del 40 por 100.

Atrasos. (Art. 14.2 b) Ley IRPF)

Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueran exigibles, deberán declararse cuando se perciban, pero imputándolos al período en que fueron exigibles, mediante la correspondiente autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del plazo inmediato siguiente de presentación de autoliquidaciones por el IRPF.

Así, si los atrasos se perciben entre el 1 de enero y el 2 de mayo del año 2011, la autoliquidación complementaria deberá presentarse en dicho año antes de finalizar el plazo de presentación de declaraciones del ejercicio 2010 (hasta el 30 de junio de 2011), salvo que se trate de atrasos del ejercicio 2010, en cuyo caso se incluirán en la propia autoliquidación de dicho ejercicio. Si se perciben desde el día 3 de mayo de 2011 en adelante, la autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo existente entre la percepción de los atrasos y el final del plazo de declaración del ejercicio 2011.

- ***Importante:*** *La autoliquidación complementaria deberá ajustarse a la tributación individual o conjunta por la que se optó en la declaración originaria.*

Prestaciones de desempleo en su modalidad de pago único. (Art. 14.2 c) Ley IRPF)

La prestación por desempleo reconocida por la respectiva entidad gestora que se perciba en su modalidad de pago único, de acuerdo a lo establecido en la normativa laboral, en la medida en que no resulte exenta,[23] podrá imputarse en cada uno de los períodos 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 período impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único.

Rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor. (Art. 7.3 Reglamento IRPF)

En el caso de rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

Rendimientos estimados del trabajo. (Art. 14.2 f) Ley IRPF)

Los rendimientos estimados del trabajo deben imputarse al período impositivo en que se haya realizado la prestación del trabajo o servicio que genera dichos rendimientos.

Prestaciones derivadas de planes de pensiones.

Los rendimientos del trabajo derivados de estas prestaciones deben imputarse al período impositivo en que se perciban, aunque éste no corresponda con aquél en el que se produjo la contingencia.

[23] La exención de las prestaciones por desempleo en su modalidad de pago único se comenta en la página 41.

Caso práctico

Don L.M.H., fue despedido el 31 de marzo de 2010, tras catorce años y tres meses en la empresa en la que trabajaba. Dicho despido fue calificado judicialmente de improcedente. Los datos facilitados por la empresa en el correspondiente certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF son los siguientes:

Retribuciones ordinarias (ingresos íntegros dinerarios)	5.258,86
Indemnización por despido	39.065,79
Retenciones IRPF	1.164,84
Descuentos: Cotizaciones a la Seguridad Social	347,08

Don L.M.H. tiene derecho a dos años de prestación de desempleo a partir del día 1 de abril de 2010; sin embargo, con objeto de integrarse en una cooperativa de trabajo asociado, decide acogerse a la modalidad de pago único para el cobro de dicha prestación, ascendiendo la cantidad percibida a 16.800 euros.

Las restantes rentas no exentas del IRPF obtenidas por el contribuyente en el año 2010 ascendieron a 10.586 euros.

Determinar el rendimiento neto reducido del trabajo, teniendo en cuenta que en las retribuciones ordinarias está incluida la parte proporcional de pagas extraordinarias devengadas hasta la fecha del despido y que la imputación de la prestación de desempleo se realiza en función del período en que tuvo derecho a la misma.

Solución:

a) Tratamiento de la indemnización recibida por despido.

Al tratarse de un despido improcedente producido el 31 de marzo de 2010, la indemnización recibida estará exenta, de acuerdo con la normativa laboral vigente en dicho momento, en el importe que no exceda del equivalente a 45 días de salario por año trabajado, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, y con un máximo de 42 mensualidades. De haberse percibido una cuantía superior, el exceso estaría plenamente sujeto al IRPF.

Determinación del importe exento:

- Años trabajados en la empresa : 14 + (3 ÷ 12) = 14,25 años
- Salario mensual: 5.258,86 ÷ 3 = 1.752,95 euros/mes
- Salario diario: 1.752,95 ÷ 30 = 58,43 euros/día
- Indemnización exenta: 45 días x 58,43 x 14,25 años = 37.468,24 euros
- Límite máximo: 42 mensualidades x 1.752,95 euros/mes = 73.623,90 euros

Por lo tanto, la indemnización exenta asciende al importe percibido como indemnización: 37.468,24 euros

Importe de la indemnización no exento:

El exceso de la cantidad percibida sobre el importe exento (39.065,79 - 37.468,24) = 1.597,55 euros está sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo. No obstante, sobre dicha cantidad deberá aplicarse el porcentaje de reducción del 40 por 100 por entenderse generada en un período de tiempo superior a 2 años.

b) Prestación de desempleo en su modalidad de pago único.

El contribuyente opta por la regla especial de imputación aplicable a estas prestaciones e imputa la cantidad correspondiente a cada uno de los períodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, hubiese tenido derecho a la prestación. En consecuencia:

- Imputación al ejercicio 2010: (16.800 x 9/24) = 6.300
- Imputación al ejercicio 2011: (16.800 x 12/24) = 8.400
- Imputación al ejercicio 2012: (16.800 x 3/24) = 2.100

Por su parte, el importe exento (15.500 euros) deberá ir aplicándose sobre dichas cantidades hasta que se agote su importe. Así:

- Imputación 2010: el importe total (6.300) resulta exento en su totalidad, quedando pendiente de aplicación de la exención para el ejercicio siguiente un importe de 9.200 euros (15.500 - 6.300).
- Imputación 2011: el importe total (8.400) resulta exento en su totalidad, quedando pendiente de aplicación de la exención para el ejercicio siguiente la cantidad de 800 euros (9.200 - 8.400).

Solución (continuación):

- Imputación 2012: del importe total (2.100) únicamente resulta exenta la cuantía de 800 euros, debiendo, pues, incluirse en la declaración de dicho ejercicio la cantidad de 1.300 euros en concepto de rendimientos del trabajo no exentos.

c) Declaración de los rendimientos obtenidos.

- Rendimientos íntegros: (5.258,86 + 1.597,55)	6.856,41
- Reducción artículo 18.2 LIRPF: (40% s/1.597,55)	639,02
- Total ingresos computables	6.217,39
- Gastos deducibles: (Seguridad Social)	347,08
Rendimiento neto: (6.217,39 - 347,08)	5.870,31
- Reducción por obtención de rendimientos del trabajo (artículo 20 LIRPF)	2.652,00
Rendimiento neto reducido (5.870,31 - 2.652,00)	3.218,31

d) Declaración de las retenciones soportadas.

Las retenciones soportadas deben declararse en el apartado correspondiente de la página 14, casilla ***742***.

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 3 del Modelo D-100)

A) Rendimientos del trabajo

		Valoración	Ingresos a cuenta	Ingresos a cuenta repercutidos	Importe íntegro (002 + 003 – 004)
Retribuciones dinerarias (incluidas las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos no exentas). Importe íntegro	001				6.856 | 41
Retribuciones en especie (excepto las contribuciones empresariales imputadas que deban consignarse en la casilla 006).	002		003	004	005
Contribuciones empresariales a planes de pensiones, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social. Importes imputados al contribuyente	006				
Aportaciones al patrimonio protegido de las personas con discapacidad del que es titular el contribuyente. Importe computable	007				
Reducciones (artículo 18, apartados 2 y 3, y disposiciones transitorias 11.ª y 12.ª de la Ley del Impuesto). Importe *(véase la Guía)*	008				639 | 02
Total ingresos íntegros computables (001 + 005 + 006 + 007 – 008)	009				6.217 | 39
Cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares	010	347 | 08			
Cuotas satisfechas a sindicatos	011				
Cuotas satisfechas a colegios profesionales (si la colegiación es obligatoria y con un máximo de 500 euros anuales)	012				
Gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios con el empleador (máximo: 300 euros anuales)	013				
Total gastos deducibles (010 + 011 + 012 + 013)	014				347 | 08
Rendimiento neto (009 – 014)	015				5.870 | 31
Reducción de rendimientos acogidos al régimen especial '33.ª Copa del América' (disposición adicional séptima de la Ley 41/2007). *Véase la Guía*	016				
Reducción por obtención de rendimientos del trabajo (artículo 20 de la Ley del Impuesto):					
Cuantía aplicable con carácter general *(véase la Guía)*	017				2.652 | 00
Incremento para trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral *(véase la Guía)*	018				
Incremento para contribuyentes desempleados que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia a un nuevo municipio *(véase la Guía)*	019				
Reducción adicional para trabajadores activos que sean personas con discapacidad *(véase la Guía)*	020				
Rendimiento neto reducido (015 – 016 – 017 – 018 – 019 – 020)	021				3.218 | 31

Capítulo 4. Rendimientos del capital inmobiliario

Sumario

Rendimientos del capital inmobiliario

Introducción: rendimientos del capital

Concepto de rendimientos del capital inmobiliario

Rendimientos íntegros

Rendimientos del capital inmobiliario estimados y operaciones vinculadas

Gastos deducibles

Gastos necesarios para la obtención de los rendimientos: intereses y demás gastos de financiación y gastos de conservación y reparación

Otros gastos necesarios para la obtención de los rendimientos

Cantidades destinadas a la amortización

Compensación para contratos de arrendamiento anteriores a 09-05-1985

Gastos no deducibles

Rendimiento neto

Reducciones del rendimiento neto

Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco

Rendimiento neto reducido

Individualización de los rendimientos del capital inmobiliario

Imputación temporal de los rendimientos del capital inmobiliario

Declaración de los bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, excluida la vivienda habitual e inmuebles asimilados

Relación de bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas

Caso práctico

Rendimientos del capital inmobiliario

Introducción: rendimientos del capital (Art. 21 Ley IRPF).

Tienen la consideración de rendimientos íntegros del capital *"la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste"*.

Las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aún cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por la propia Ley del IRPF se califiquen como rendimientos del capital.

En función de la naturaleza del elemento patrimonial del que procedan, la Ley del IRPF clasifica los rendimientos del capital en:

a) Rendimientos del capital inmobiliario, que incluye los provenientes de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, o de derechos reales que recaigan sobre los mismos que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Rendimientos del capital mobiliario, que incluye los que provengan de los restantes bienes y derechos de los que sea titular el contribuyente y no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste.

El presente capítulo se dedica a los rendimientos del capital inmobiliario, comentándose en el siguiente los rendimientos del capital mobiliario.

Concepto de rendimientos del capital inmobiliario (Art. 22.1 Ley IRPF).

Tienen la consideración de rendimientos íntegros de capital inmobiliario los que se deriven del **arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos**, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

La titularidad, plena o compartida, del derecho de propiedad o de derechos reales de disfrute sobre bienes inmuebles que no estén arrendados ni cedidos a terceros, ni tampoco estén afectos a actividades económicas, no genera rendimientos del capital inmobiliario, sino que da lugar a la aplicación del régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias, con excepción de la vivienda habitual, los solares no edificados y los inmuebles de naturaleza rústica. (1)

Otras precisiones en relación con el concepto de rendimientos del capital inmobiliario:

1ª Los rendimientos derivados del **arrendamiento de bienes inmuebles** tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, salvo que el **arrendamiento se realice como actividad económica**. A estos efectos, se entiende que el arrendamiento de bienes inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurran simultáneamente las siguientes circunstancias (Art. 27.2 Ley IRPF):

a) Que, en el desarrollo de la actividad, se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a la gestión de los inmuebles arrendados.

(1) Véase, dentro del Capítulo 10, el epígrafe "Imputación de rentas inmobiliarias", páginas 290 y ss. y el artículo 6.2.e) y 85 de la Ley del IRPF.

b) Que exista, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, para el desempeño de dicha gestión.

En este caso, las cantidades obtenidas no tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario sino de actividades económicas, dentro de cuyo apartado específico deberán ser declarados.

2ª En el supuesto de **subarrendamientos, las cantidades percibidas por el subarrendador se consideran rendimientos del capital mobiliario** (Art. 25.4.c) Ley IRPF). Sin embargo, la participación del propietario o usufructuario del inmueble en el precio del subarriendo tiene la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, sin que proceda aplicar sobre el rendimiento neto las reducciones establecidas en el artículo 23.2 de la Ley del IRPF, que más adelante se comentan.

3ª Las cantidades percibidas por arrendamientos de negocios o minas tienen la consideración fiscal de rendimientos del capital mobiliario (Art. 25.4.c) Ley IRPF). Sin embargo, si el arrendamiento únicamente es de un local de negocio, los rendimientos obtenidos deben calificarse como del capital inmobiliario y cuantificarse aplicando las reglas que se comentan en este Capítulo. (2)

4ª La indemnización satisfecha como consecuencia de la resolución anticipada del contrato de arrendamiento tiene para el **propietario-arrendador la consideración de mejora** y no la de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario. Para el **arrendatario que la percibe constituye una ganancia patrimonial** cuyo período de generación será el que corresponda en función de la antigüedad del contrato de arrendamiento.

5ª Cuando un inmueble sea objeto en el mismo período impositivo de utilizaciones sucesivas o simultáneas diferentes, es decir, **arrendado durante parte del año y a disposición de su titular el resto**, la renta derivada del arrendamiento constituye rendimiento del capital inmobiliario y la correspondiente al período no arrendado o a la parte no arrendada tiene la consideración de renta imputada por la titularidad del inmueble (3), siempre que éste no se convierta en la vivienda habitual del contribuyente.

El importe de los rendimientos y de la renta imputada se determinarán en proporción al número de días que se hayan encontrado arrendados o sin arrendar, respectivamente, los inmuebles dentro del ejercicio.

6ª El arrendamiento de elementos comunes de un edificio como, por ejemplo, parte de la fachada o de la cubierta, por la comunidad de propietarios da lugar a rendimientos del capital inmobiliario que se atribuirán a los copropietarios según su participación en la comunidad. (4)

Rendimientos íntegros

Arrendamiento de bienes inmuebles o constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos. (Art. 22.2 Ley IRPF).

Constituyen rendimientos íntegros del capital inmobiliario las cantidades que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente o cesionario de los derechos o facultades de uso o dis-

(2) La distinción entre arrendamiento de un local de negocio y el arrendamiento de negocio se comenta en el Capítulo 5, página 143.

(3) La imputación de rentas por los inmuebles que hayan estado durante el ejercicio, total o parcialmente, a disposición de sus propietarios o usufructuarios se comenta en las páginas 291 y ss. del Capítulo 10.

(4) El régimen de atribución de rentas obtenidas por determinadas entidades, incluidas las comunidades de propietarios, se comenta en las páginas 293 y ss. del Capítulo 10.

frute constituidos sobre los bienes inmuebles o, en su caso, del arrendatario o subarrendatario de tales inmuebles.

- ***Importante:*** *deben incluirse entre los rendimientos del capital inmobiliario las cantidades percibidas o que corresponda percibir por razón de los restantes bienes cedidos con el inmueble como, por ejemplo, el mobiliario y enseres, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).*

Subarriendo o traspaso.

En los supuestos de subarrendamiento o traspaso, el propietario o usufructuario del inmueble deberá computar como rendimientos íntegros del capital inmobiliario las cantidades percibidas en concepto de participación en el precio de tales operaciones.

Las cantidades percibidas por el arrendatario en los supuestos de traspaso o cesión de los derechos de arrendamiento tienen la consideración de ganancias de patrimonio, pero las que perciba en el supuesto de subarrendamiento son rendimientos del capital mobiliario.

Rendimientos del capital inmobiliario estimados y operaciones vinculadas

Rendimientos estimados del capital inmobiliario. (Arts. 6.5 y 40.1 Ley IRPF)

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital inmobiliario se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario.

En defecto de prueba en contrario, la valoración de dichos rendimientos se efectuará por el valor normal en el mercado de los mismos, entendiéndose por valor normal en el mercado la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

No obstante, tratándose de arrendamientos o subarrendamientos de bienes inmuebles o de constitución o cesión de derechos o facultades de uso sobre los mismos realizados a familiares, hasta el tercer grado inclusive, el rendimiento neto total no podrá ser inferior a la renta imputada derivada de dicho inmueble. Esta regla especial de valoración se comenta en el apartado "Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco" de este mismo Capítulo.

Rendimientos del capital inmobiliario y operaciones vinculadas. (Arts. 41 Ley IRPF)

En el supuesto de que el arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles o de constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos se realice a una sociedad con la que se den relaciones de vinculación, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11) [5] **el contribuyente del IRPF deberá efectuar de forma imperativa su valoración por el valor normal de mercado.** Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

A tal efecto, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el artículo 18 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio (BOE del 10).

[5] La consideración de personas o entidades vinculadas en los términos establecidos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se comentan en la página 129 del Capítulo 5.

Gastos deducibles

Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, pueden deducirse de los rendimientos íntegros **todos los gastos necesarios** para su obtención, así como las **cantidades destinadas a la amortización** del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

Tratándose de arrendamientos de inmuebles sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), los gastos deducibles se computarán excluido el IVA o, en su caso, el IGIC.

Gastos necesarios para la obtención de los rendimientos: intereses y demás gastos de financiación y gastos de conservación y reparación (Arts. 23.1 a) 1º Ley IRPF y 13 a) Reglamento).

Se consideran incluidos entre los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1. Intereses y demás gastos de financiación de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute así como, en su caso, de los bienes cedidos con el mismo.

2. Conservación y reparación. Son deducibles los gastos de conservación y reparación de los bienes productores de los rendimientos. A estos efectos, tienen esta consideración:

a) Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

b) Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No son deducibles por este concepto las cantidades destinadas a la ampliación o mejora de los bienes, al constituir las mismas un mayor valor de adquisición cuya recuperación se efectúa a través de las correspondientes amortizaciones.

Límite máximo de deducción por los dos conceptos de gastos necesarios anteriores.

El importe total máximo a deducir por los intereses y demás gastos de financiación y por los gastos de conservación y reparación no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.

El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

El **importe pendiente de deducir de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 se aplicará en la declaración de 2010** con prioridad a los importes que correspondan al ejercicio 2010 por estos mismos conceptos. La cuantía que proceda deducir se hará constar en la casilla ***071*** de la página 4 de la declaración.

Por su parte, el importe correspondiente al ejercicio 2010 que, por aplicación del límite máximo de deducción, no resulte aplicable en la declaración correspondiente en este ejercicio, se hará constar en la casilla ***073*** de la citada página 4 a efectos de su deducción en los cuatro ejercicios siguientes.

En el caso de que existan varios contratos de arrendamiento en el año sobre un mismo inmueble, el límite máximo de la cantidad a deducir por intereses y gastos de conservación y reparación debe computarse tomando en consideración las cantidades satisfechas en el año y los ingresos íntegros obtenidos en él, por lo que, para alguno de los contratos de arrendamiento, la cantidad deducida por intereses y gastos de conservación y reparación podría exceder de los ingresos obtenidos.

Otros gastos necesarios para la obtención de los rendimientos (Arts. 23.1 a) 2º a 4º Ley IRPF y 13 b) a g) Reglamento).

1. Tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, como por ejemplo, el IBI, las tasas por limpieza, recogida de basuras, alumbrado, etc., siempre que:

a) Incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos.

b) No tengan carácter sancionador.

2. Los saldos de dudoso cobro, siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entiende suficientemente justificada tal circunstancia:

a) Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

b) Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiese transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción como gasto, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

3. Otros gastos necesarios fiscalmente deducibles. Además de los conceptos específicamente enumerados anteriormente, tienen la consideración de fiscalmente deducibles los demás gastos necesarios para la obtención de los correspondientes ingresos. A título de ejemplo, cabe enumerar los siguientes:

a) Primas de contratos de seguro, bien sea de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

b) Cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería, cuidado de jardines, etc.

c) Los ocasionados por la formalización del contrato de arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución del derecho y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

d) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

Cantidades destinadas a la amortización (Arts. 23.1 b) Ley IRPF y 13 h) y 14 Reglamento).

Tienen la consideración de gastos deducibles las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva. Se considera que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad cuando no excedan de los porcentajes que a continuación se señalan:

- **Bienes inmuebles:**

El resultado de aplicar el porcentaje del **3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores.**

a) Coste de adquisición satisfecho, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición (notaría, registro, IVA no deducible, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, gastos de agencia, etc.) sin incluir en el cómputo el valor del suelo. En las adquisiciones de inmuebles por herencia o donación, sólo tendrá la consideración de "**coste de adquisición satisfecho**" la parte de los gastos y tributos inherentes a la adquisición que corresponda a la construcción, así como la totalidad de las inversiones y mejoras efectuadas.

b) Valor catastral, excluido el valor del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año reflejados en el correspondiente recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

- **Bienes de naturaleza mobiliaria cedidos conjuntamente con el inmueble**, siempre que sean susceptibles de utilización por un período de tiempo superior a un año.

Se entenderá que la amortización anual deducible por cada uno de los bienes cedidos cumple el requisito de efectividad, cuando su importe no exceda del resultado de aplicar a sus respectivos costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización que le corresponda de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 (6).

Dentro de esta tabla se recoge, entre otros, el siguiente coeficiente máximo de amortización: **Instalaciones, mobiliario y enseres: 10 por 100.**

- **Derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles**, siempre que su adquisición haya supuesto un coste para el contribuyente. En estos casos es preciso distinguir:

a) Si el derecho o facultad tiene plazo de duración determinado, la amortización anual deducible será la que resulte de dividir el coste de adquisición del derecho satisfecho entre el número de años de duración del mismo.

b) Si el derecho o facultad fuese vitalicio, la amortización computable será el resultado de aplicar el coeficiente del 3 por 100 sobre el coste de adquisición satisfecho.

En ambos casos, el importe de las amortizaciones no podrá superar la cuantía de los rendimientos íntegros derivados de cada derecho.

▪ ***Importante:*** *en el supuesto de que el inmueble no hubiera estado arrendado durante todo el año, la amortización deducible, los intereses y demás gastos de financiación, los gastos en primas de seguros, etc. serán los que correspondan al número de días del año en que el inmueble ha estado arrendado.*

Compensación para contratos de arrendamiento anteriores a 09-05-1985

Conforme a la disposición transitoria tercera de la Ley del IRPF, en la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985, que no disfruten del derecho a la revisión de renta del contrato, **se incluirá adicionalmente como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación**, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble. Así pues, en estas situaciones, podrá computarse dos veces el gasto de amortización: una vez como gasto fiscalmente deducible conforme a las reglas de determinación del rendimiento neto derivado de inmuebles arrendados anteriormente comentadas, y otra vez, en concepto de compensación.

(6) Dicha tabla se reproduce en la página 187.

Gastos no deducibles

No serán deducibles como gasto, entre otros:

- Los pagos efectuados por razón de siniestros ocurridos en los bienes inmuebles que den lugar a disminuciones en el valor del patrimonio del contribuyente.

- El importe de las mejoras efectuadas en los bienes inmuebles, sin perjuicio de la recuperación de su coste por vía de las amortizaciones.

Rendimiento neto

El rendimiento neto está constituido por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles en los términos anteriormente comentados.

- ***Recuerde:*** *el importe total a deducir por los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los de reparación y conservación no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.*

Reducciones del rendimiento neto

Arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda. (Arts. 23.2 Ley IRPF y 16 Reglamento).

Reducción 50 por 100.

En los supuestos de **arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto**, calculado por diferencia entre la totalidad de ingresos íntegros y los gastos necesarios que tengan la consideración de deducibles, en los términos anteriormente comentados, aunque éste resulte negativo, **se reducirá en un 50 por 100**.

- ***Importante:*** *tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.*

Reducción 100 por 100.

La reducción del 50 por 100 anteriormente comentada se **eleva hasta el 100 por 100**, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores a 7.455,14 euros, importe del indicador público de renta de efectos múltiples para el ejercicio 2010 (IPREM).

Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos anteriormente comentados.

En aquellos casos en que el requisito de edad sólo se cumpla durante una parte del año, la reducción sólo se aplicará sobre el rendimiento neto que corresponda al período en que se cumple el citado requisito y no sobre los de todo el año.

- ***Importante:*** *la reducción del 100 por 100 no será aplicable en el supuesto de que el rendimiento neto derivado del inmueble o derecho sea negativo. En este caso, el importe sólo se reducirá en un 50 por 100.*

A efectos de la aplicación de esta reducción, **el arrendatario debe presentar al arrendador** con anterioridad a 31 de marzo del ejercicio siguiente a aquél en el que deba surtir efectos, **una comunicación con el siguiente contenido**:

- Nombre, apellidos, domicilio fiscal y NIF del arrendatario.
- Referencia catastral o, en defecto de la misma, dirección completa del inmueble arrendado objeto de la presente comunicación que constituyó su vivienda en el período impositivo anterior.
- Manifestación de tener una edad comprendida entre los 18 y 35 años durante todo el período impositivo anterior o durante parte del mismo, indicando en este último caso el número de días en que cumplió tal requisito.
- Manifestación de haber obtenido durante el período impositivo anterior unos rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas superiores al indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM).
- Fecha y firma del arrendatario.
- Identificación de la persona o entidad destinataria de dicha comunicación.

En todo caso, el arrendador quedará obligado a conservar la citada comunicación debidamente firmada.

Rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (Arts. 23.3 Ley IRPF y 15 Reglamento).

Reducción 40 por 100.

Una vez practicada, en su caso, la reducción anterior que proceda, podrá efectuarse la reducción del 40 por 100 del rendimiento neto resultante en los siguientes supuestos:

a) Rendimientos netos cuyo período de generación sea superior a dos años.

En el caso de que estos rendimientos se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por 100, cuando 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.

b) Rendimientos netos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Tienen esta consideración exclusivamente los siguientes, **cuando se imputen en un único período impositivo**:

- Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.

  En los supuestos de traspaso o cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio, debe precisarse que la cantidad que reciba el titular del inmueble, es decir, el propietario o el titular de un derecho de disfrute sobre el mismo, tiene la consideración de rendimiento del capital inmobiliario obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Sin embargo, la cantidad que percibe el arrendatario por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento, al no ser titular de ningún derecho real sobre el inmueble, no constituye rendimiento del capital inmobiliario, sino ganancia patrimonial. (7)

- Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.

(7) Véase la página 343 del Capítulo 11 en la que se contiene un ejemplo de determinación de la ganancia patrimonial en los supuestos de traspaso o cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.

- Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

Base de la reducción.

La base de esta reducción está constituida por el saldo resultante de aplicar sobre el rendimiento neto la reducción por arrendamiento de vivienda que proceda (50 por 100 ó 100 por 100).

Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco

(Art. 24 Ley IRPF)

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, sea el cónyuge o un pariente del contribuyente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, el rendimiento neto total computable no podrá ser inferior a la cuantía que resultaría de la aplicación del régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias al inmueble o derecho real de que se trate.

De acuerdo con dicho régimen especial, **el rendimiento neto total mínimo no podrá ser inferior** al que resulte de aplicar:

- **El 2 por 100 al valor catastral que corresponda al inmueble en cada período impositivo.**
- **El 1,1 por 100 al valor catastral si se trata de inmuebles urbanos cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados**, de conformidad con la normativa catastral, y **hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994**.

Se aplicará, asimismo, el porcentaje del **1,1 por 100** en el supuesto de que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre), **el inmueble carezca de valor catastral o dicho valor no haya sido notificado a su titular**, si bien dicho porcentaje se aplicará sobre el 50 por 100 del valor por el que los mismos deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Es decir, sobre el mayor valor de los dos siguientes:

a) Valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

b) Valor, contraprestación o precio de adquisición.

Si los arrendatarios del inmueble son varios, este régimen especial se aplica a la parte del rendimiento neto que corresponda a los familiares que tengan el grado de parentesco legalmente establecido.

Si el rendimiento neto correspondiente al arrendamiento o cesión del inmueble, una vez aplicadas sobre el mismo, en su caso, las reducciones anteriormente comentadas, fuese inferior al rendimiento mínimo, se hará constar este último importe en la casilla ***078*** de la página 4 de la declaración.

Rendimiento neto reducido

El rendimiento neto reducido del capital inmobiliario correspondiente a cada uno de los inmuebles productores de dichos rendimientos es, con carácter general, el resultado de practicar sobre el rendimiento neto las reducciones que correspondan de las anteriormente comentadas.

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea un familiar, en los términos anteriormente comentados, el rendimiento neto reducido será el mayor de las dos cantidades siguientes:

a) Rendimiento neto correspondiente al arrendamiento o cesión del inmueble, una vez aplicadas sobre el mismo, en su caso, las reducciones que procedan de las anteriormente comentadas.

b) El rendimiento mínimo computable por el citado inmueble en caso de parentesco.

Ejemplo:

Don S.P.T. tiene arrendado un local comercial y dos viviendas de su propiedad, ascendiendo los respectivos ingresos íntegros y gastos deducibles del ejercicio 2010 a las siguientes cantidades:

	Vivienda 1	Vivienda 2	Local
- Ingresos íntegros.....	6.865,00	7.980,00	10.230,00
- Intereses de capitales ajenos, reparación y conservación....	2.150,00	9.210,00	5.890,00
- Otros gastos fiscalmente deducibles.....	1.080,00	2.285,00	890,00

La "vivienda 1" está arrendada a un matrimonio en el que el marido tiene 32 años y la mujer 30 años. De acuerdo con la comunicación recibida de ambos esposos el 10 de marzo de 2011, cada uno de ellos ha obtenido durante el ejercicio 2010 unos rendimientos netos del trabajo superiores al IPREM de dicho ejercicio (7.455,14 euros).

La "vivienda 2" está arrendada a un inquilino de 50 años de edad.

Determinar el rendimiento neto reducido del capital inmobiliario correspondiente al ejercicio 2010.

Solución:

1. Determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario de los inmuebles arrendados:

	Vivienda 1	Vivienda 2	Local
- Ingresos íntegros.....	6.865,00	7.980,00	10.230,00
- Intereses de capitales ajenos, reparación y conservación....	2.150,00	7.980,00 **(1)**	5.890,00
- Otros gastos fiscalmente deducibles.....	1.080,00	2.285,00	890,00
Rendimiento neto.....	3.635,00	- 2.285,00	3.450,00

(1) El importe total a deducir por los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la "vivienda 2" y los gastos de reparación y conservación de la misma no puede exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por dicha vivienda. El exceso (9.210 - 7.980 = 1.230) podrá deducirse en los cuatro ejercicios siguientes, sin que la deducción pueda superar, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por el alquiler de dicha vivienda.

2. Reducción de los rendimientos derivados del arrendamiento de las viviendas 1 y 2:

	Vivienda 1	Vivienda 2
- Rendimiento neto	3.635,00	- 2.285,00
- Reducción	3.635,00 **(1)**	1.142,50 **(2)**
Rendimiento neto reducido	0,00	- 1.142,50

(1) Al resultar los rendimientos netos positivos y cumplir los arrendatarios los requisitos económicos y de edad exigidos por la normativa del IRPF, la reducción aplicable es del 100 por 100 del rendimiento neto.

(2) La reducción del 50 por 100 resulta aplicable aún en el caso de que el rendimiento neto derivado de la vivienda sea negativo.

3. Suma de rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario: [0,00 + (-1.142,50) + 3.450,00] = 2.307,50

Individualización de los rendimientos del capital inmobiliario

(Art. 11.3 Ley IRPF)

Los rendimientos del capital inmobiliario corresponden a las personas que sean titulares de los bienes inmuebles, o de los derechos reales sobre los mismos, de los cuales procedan. Por lo tanto, serán los mencionados titulares quienes deberán incluir los correspondientes rendimientos en su declaración del Impuesto sobre la Renta.

En el supuesto de derechos reales de disfrute, el rendimiento íntegro debe imputarse al titular del mismo. Así pues, si existe un usufructo, el rendimiento íntegro debe declararlo el usufructuario y no el nudo propietario.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas, los rendimientos correspondientes al bien inmueble o derecho de que se trate, se considerarán obtenidos por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad. Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como rendimiento la cantidad que resulte de aplicar al rendimiento total producido por el inmueble o derecho el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

- ***Matrimonios:*** *en caso de matrimonio, los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderán por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Los rendimientos procedentes de bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderán íntegramente a éste.*

Imputación temporal de los rendimientos del capital inmobiliario

(Art. 14.1 a) Ley IRPF)

Como regla general, los rendimientos del capital inmobiliario, tanto los ingresos como los gastos, deben imputarse al período impositivo en el que sean exigibles por su perceptor, con independencia del momento en que se haya producido el cobro de los ingresos y el pago de los gastos.

> No obstante lo anterior, cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía (no la mera falta de pago), los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que la sentencia judicial adquiera firmeza, aunque no se hayan cobrado en dicho ejercicio. (Art. 14.2 a) Ley IRPF).

Las rentas estimadas del capital inmobiliario y las derivadas de operaciones vinculadas se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas. Dicho ejercicio será aquel en el que se hayan realizado las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar los rendimientos de esta naturaleza. (Art. 14.2 f) Ley IRPF).

Declaración de los bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, excluida la vivienda habitual e inmuebles asimilados

Consideraciones generales.

La consignación en la declaración de las rentas (rendimientos del capital inmobiliario y rentas inmobiliarias imputadas) [8] derivadas de los bienes inmuebles de los que, en todo o en parte, el declarante o declarantes hayan sido propietarios o usufructuarios en algún momento del ejercicio 2010, con excepción de la vivienda habitual y, en su caso, de los trasteros anejos y plazas de garaje, hasta un máximo de dos, adquiridos conjuntamente con la misma, se realizará en el apartado "C" de la página 4 de la declaración, haciendo constar para cada inmueble los datos que se indican más abajo.

Datos particulares de cada inmueble.

a) Indicación del contribuyente titular del inmueble, casilla *060*. En declaraciones conjuntas, si el inmueble pertenece por partes iguales a ambos cónyuges, se consignará en dicha casilla la expresión "Común". En caso contrario, se hará constar el miembro de la unidad familiar que ostenta la titularidad total o parcial del inmueble, "Primer declarante", "Cónyuge", "Hijo 1º", "Hijo 2º", etc.

b) Porcentaje o grado de titularidad, casilla *061*. Los porcentajes de titularidad que proceda consignar se expresarán en números enteros con dos decimales.

c) Naturaleza, casilla *062*. Se hará constar la clave que corresponda a la naturaleza o carácter del inmueble urbano o rústico, según la siguiente relación:

Clave	Naturaleza
1	Inmueble urbano.
2	Inmueble rústico.

Para determinar el carácter urbano o rústico de los inmuebles se atenderá a lo establecido en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE del 8).

d) Uso o destino del inmueble, casilla *063*. Se indicará la clave que corresponda de las siguientes:

Clave	Uso o destino
1	**Arrendamiento**. Inmueble que ha estado arrendado, subarrendado o cedido a terceros, dando lugar por ello a la obtención de rendimientos del capital inmobiliario.
2	**A disposición de sus titulares**. Inmueble que ha permanecido a disposición de sus titulares, dando lugar por ello a imputación de rentas inmobiliarias.
3	**Arrendamiento y a disposición de sus titulares**. Inmueble que, en todo o en parte, ha estado arrendado, subarrendado o cedido a terceros, dando lugar por ello a la obtención de rendimientos del capital inmobiliario, y que también ha permanecido sucesiva o simultáneamente, a disposición del contribuyente, dando lugar a imputación de rentas inmobiliarias.
4	**Arrendamiento como inmueble accesorio.** Inmueble arrendado, subarrendado o cedido a terceros, conjuntamente con otro inmueble que constituye el objeto principal del

[8] El régimen de imputación de rentas inmobiliarias se comenta en las páginas 290 y ss. del Capítulo 10.

arrendamiento, subarrendamiento o cesión, cuando no esté especificada la parte de la contraprestación que corresponde individualmente a cada uno de ellos. (Por ejemplo, la plaza de garaje arrendada conjuntamente con una vivienda por un único importe).

5 **Arrendamiento como inmueble accesorio y a disposición de sus titulares.** Inmueble arrendado, subarrendado o cedido a terceros como inmueble accesorio, y que también ha permanecido, simultánea o sucesivamente, a disposición del contribuyente, dando lugar por ello a imputación de rentas inmobiliarias.

6 **Vivienda habitual del anterior cónyuge.** Inmueble del que el contribuyente es total o parcialmente titular, pero que constituye la vivienda habitual de su anterior cónyuge por haberle sido asignado a éste el uso exclusivo del mismo en la resolución o sentencia de separación legal o divorcio.

e) Situación, casilla *064*. Se hará constar la clave indicativa que en cada caso corresponda a la situación del inmueble, según la siguiente relación:

Clave	Situación
1	Inmueble con referencia catastral situado en cualquier punto del territorio español, con excepción de la Comunidad Autónoma del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra.
2	Inmueble con referencia catastral situado en la Comunidad Autónoma del País Vasco o Comunidad Foral de Navarra.
3	Inmueble situado en cualquier punto del territorio español, pero sin tener asignada referencia catastral.
4	Inmueble situado en el extranjero.

f) Referencia catastral, casilla *065*. De haberse consignado en la casilla correspondiente a "Situación" la "**Clave 1**" o la "**Clave 2**", deberá hacerse constar en la casilla correspondiente la referencia catastral del inmueble. Este dato figura en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). También puede obtenerse la referencia catastral en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro, en la dirección "**http://www.sedecatastro.gob.es**", o bien llamando a la Línea Directa del Catastro (teléfono 902 373 635).

Inmuebles a disposición de sus titulares.

Tratándose de inmuebles a disposición de sus titulares, deberán consignarse los siguientes datos por cada uno de ellos:

a) Parte del inmueble que está a disposición, casilla *067*: si la totalidad del inmueble ha permanecido a disposición del contribuyente en el ejercicio, se consignará el porcentaje del 100 por 100.

Cuando debido a un uso o destino simultáneo del inmueble sólo una parte del mismo como, por ejemplo, una única planta del edificio, haya permanecido a disposición del contribuyente, se indicará el porcentaje, expresado con dos decimales, que representa la superficie de dicha parte en relación con la superficie total del inmueble.

b) Período computable (nº de días), casilla *068*: se consignará 365 cuando el inmueble haya permanecido a disposición del contribuyente durante todo el año. En caso contrario, se expresará el número de días que el inmueble ha estado a disposición del contribuyente.

c) Importe de la renta inmobiliaria imputada, casilla ***069*** **(9).** Se cumplimentará esta casilla en el supuesto de inmuebles cuyo uso o destino se haya identificado con las claves **2**, **3** ó **5** anteriores.

(9) La determinación de la renta inmobiliaria imputada se comenta en la página 291 del Capítulo 10.

Inmuebles arrendados o cedidos a terceros y constitución o cesión de derecho o facultades de uso o disfrute sobre los mismos.

La declaración de los ingresos íntegros computables, gastos deducibles, rendimiento neto, reducciones del rendimiento neto, así como, en su caso, el rendimiento mínimo computable en caso de parentesco que proceda se efectuará en las casillas ***070*** a ***079*** de acuerdo con lo comentado para cada uno de ellos en los epígrafes respectivos de este mismo Capítulo.

Relación de bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas.

En este epígrafe del apartado C de la página 4 de la declaración se relacionarán **exclusivamente los bienes inmuebles** arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas de las que el contribuyente haya sido, durante el ejercicio 2010, socio, comunero o partícipe.

Para cada uno de los inmuebles que deban reflejarse en las casillas ***094*** a ***099*** de este apartado se harán constar los datos relativos al contribuyente partícipe, NIF de la entidad, grado de participación, naturaleza, situación y referencia catastral. La cumplimentación de estos datos se efectuará de acuerdo con las indicaciones anteriormente realizadas.

- ***Importante:*** *los rendimientos del capital inmobiliario atribuidos al socio comunero o partícipe como consecuencia del arrendamiento o cesión a terceros de inmuebles por entidades en régimen de atribución de rentas deberán declararse en el apartado F de la página 8 de la declaración.*

  En consecuencia, en estos supuestos, deberán cumplimentarse el apartado "Relación de bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas" por los datos identificativos del contribuyente y del inmueble y, además, la rúbrica "Atribución de rendimientos del capital inmobiliario" del apartado F de la página 8 por los rendimientos atribuidos por la entidad incluida en el régimen de atribución de rentas.

Relación de bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas

En el apartado D de la página 4 de la declaración se relacionarán exclusivamente **los bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas** de los que, durante el ejercicio 2010, el contribuyente haya sido, en todo o en parte, propietario o usufructuario.

Para cada uno de los inmuebles urbanos que deban reflejarse en este apartado se harán constar en las casillas ***090*** a ***093*** los datos de titularidad, situación y referencia catastral de acuerdo con las indicaciones realizadas en el epígrafe anterior.

Caso práctico

El matrimonio compuesto por don R.J.R. y doña M.A.T., residente en Sevilla, ha tenido arrendadas durante todo el año 2010 tres viviendas. La relación de ingresos, gastos y otros datos de interés para la determinación del rendimiento neto son los siguientes:

1. Primera vivienda arrendada por 901,52 euros mensuales.

La vivienda has estado arrendada a un matrimonio cuyos cónyuges, a 31 de diciembre de 2010, tenían 45 y 44 años de edad, respectivamente.

La vivienda fue adquirida en 1997 por un importe equivalente a 90.151,82 euros, más 7.212,15 euros de gastos. Para su adquisición solicitaron un préstamo hipotecario del Banco "Z" por el que han pagado a lo largo de 2010 la cantidad de 1.803,04 euros de intereses y 2.223,74 euros de amortización de capital. El valor catastral de dicha vivienda en el año 2010 asciende a 45.075,91 euros, correspondiendo el 40 por 100 de dicho valor al suelo, siendo su referencia catastral 4927802TG3442F0088ZR.

El coste de adquisición del mobiliario instalado en la vivienda, según factura de 2005, asciende a 6.971,74 euros. Los gastos satisfechos en 2010 por dicha vivienda han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) 217,87
- Comunidad 853,44
- Revoco fachada 210,35

2. Segunda vivienda arrendada a un hermano de doña M.A.T., de 30 años de edad, por 300,51 euros mensuales.

El valor catastral de la vivienda asciende a 13.823,28 euros y el de adquisición a 45.075,91 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición, correspondiendo el 35 por 100 al valor del suelo. Dicho valor catastral no está revisado. La referencia catastral de dicha vivienda es 4927802TG3442F0134YK.

Los gastos de esta vivienda a lo largo de 2010 han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) 91,35
- Intereses préstamo: 4.207,08
- Amortización capital..... 1.202,02
- Comunidad..... 721,21
- Instalación de aire acondicionado (01-07-10)..... 1.502,53

3. Tercera vivienda arrendada por 1.200 euros mensuales.

La vivienda está arrendada a un matrimonio cuyos cónyuges, a 31 de diciembre de 2010, tenían 37 y 31 años de edad, respectivamente. En poder de la arrendadora obra la correspondiente comunicación en la que consta la edad de los arrendatarios, así como la mención expresa de que los rendimientos del trabajo o de actividades económicas obtenidos por el de menor edad son superiores al indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM) para el ejercicio 2010.

La vivienda fue adquirida por herencia por la esposa en 2004. Los gastos y tributos inherentes a su adquisición satisfechos por doña M.A.T. ascendieron a 4.125 euros. El valor catastral de dicha vivienda en el año 2010 es de 38.512 euros, correspondiendo el 40 por 100 de dicho valor al suelo, siendo su referencia catastral 3517342TG4431N0001UR.

Los gastos satisfechos en 2010 por dicha vivienda han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)..... 235,50
- Comunidad 912,85

Determinar el rendimiento neto reducido del capital inmobiliario correspondiente a dichas viviendas en el ejercicio 2010, en caso de tributación conjunta.

Solución:

1. Primera vivienda arrendada:

Ingresos íntegros (901,52 x 12) 10.818,24

Solución (continuación):

Gastos deducibles:

- Intereses y gastos de conservación	2.013,39	
- Otros gastos (IBI y comunidad)	1.071,31	
- Amortización:		
* Vivienda [3% x (60% s/97.363,97)]	1.752,55	
* Muebles (10% s/6.971,74)	697,17	
Total gastos deducibles		5.534,42
Rendimiento neto (10.818,24 - 5.534,42)		5.283,82
Reducción por arrendamiento vivienda (50% s/5.283,82)		2.641,91
Rendimiento neto reducido		2.641,91

2. Segunda vivienda arrendada a familiar:

Deberá computarse como rendimiento neto total mínimo el mayor valor de:

a) La diferencia entre ingresos íntegros y gastos deducibles.

Ingresos íntegros (300,51 x 12)		3.606,12
Gastos deducibles:		
- Intereses y gastos de conservación (límite: ingresos íntegros)	3.606,12	
- Otros gastos (IBI y comunidad)	812,56	
- Amortización:		
* Vivienda [3% x (65% x 45.075,91)]	878,98	
* Aire acondicionado [6/12 x (10% s/1.502,53)]	75,13	
Total gastos deducibles		5.372,79
Rendimiento neto (3.606,12 - 5.372,79)		– 1.766,67
Reducción por arrendamiento vivienda (50% s/-1.766,67)		– 888,34
Rendimiento neto reducido		– 888,33

b) El 2 por 100 del valor catastral (2% x 13.823,28) 276,47

Rendimiento neto: Se declarará el mayor valor de los dos calculados en las letras a) y b). Es decir, 276,47.

3. Tercera vivienda arrendada:

Ingresos íntegros (1.200 x 12)		14.400,00
Gastos deducibles:		
- Intereses y gastos de conservación	---	
- Otros gastos (IBI y comunidad)	1.148,35	
- Amortización: Vivienda [3% x (60% s/38.512)] **(1)**	693,22	
Total gastos deducibles		1.841,57
Rendimiento neto (14.400,00 -1.841,57)		12.558,43
Reducción por arrendamiento vivienda:		
[100% s/(50% s/12.558,43)] + [50% s/(50% s/12.558,43)] **(2)**		9.418,83
Rendimiento neto reducido		3.139,60

(1) La base de amortización está constituida por el mayor valor de los siguientes: el coste de adquisición satisfecho (4.125 euros) o el valor catastral del inmueble (38.512 euros). En el ejemplo, la construcción representa el 60 por 100 del valor total del inmueble.

(2) La reducción por arrendamiento de vivienda es del 100 por 100 sobre la mitad del rendimiento neto (el que proporcionalmente corresponde al arrendatario que cumple los requisitos de edad (entre 18 y 35 años) y nivel de rentas (rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas superiores al IPREM). También procede aplicar la reducción del 50 por 100 sobre la otra mitad del rendimiento neto (el que proporcionalmente corresponde al que no cumple los requisitos de edad y nivel de rentas).

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 4 del Modelo D-100)

C Bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, excluida la vivienda habitual e inmuebles asimilados

Si el número de inmuebles previsto en alguno de los apartados de esta página fuese insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan ..... ☐

• Relación de bienes inmuebles y rentas derivadas de los inmuebles a disposición de sus titulares o arrendados o cedidos a terceros

Inmueble 1

060 Contribuyente titular	061 Titularidad (%)	062 Naturaleza (clave)	063 Uso o destino (clave)	064 Situación (clave)	065 Referencia catastral
Común	1,0000	1	1	1	4927802TG3442F0088ZR

Inmuebles a disposición de sus titulares:

Sólo uso o destino simultáneo: parte del inmueble que está a disposición (%) *(véase la Guía)* 067 | Período computable (n.º de días): 068 | **Renta inmobiliaria imputada** *(véase la Guía)* 069

Inmuebles arrendados o cedidos a terceros y constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos:

Ingresos íntegros computables 070: 10.818,24

Gastos deducibles: Intereses de los capitales invertidos en la adquisición o mejora del inmueble y gastos de reparación y conservación del mismo .....
- Importe pendiente de deducir de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 que se aplica en esta declaración (*) 071:
- Importe de 2010 que se aplica en esta declaración (*) 072: 2.013,39
- Importe de 2010 pendiente de deducir en los 4 años siguientes: 073:

(*) Límite conjunto: el importe de la casilla 070.

Otros gastos fiscalmente deducibles 074: 3.521,03

Rendimiento neto (070 – 071 – 072 – 074) 075: 5.283,82

Reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda (artículo 23.2 de la Ley del Impuesto). Importe *(véase la Guía)* 076: 2.641,91

Reducción por rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 23.3 de la Ley del Impuesto). Importe *(véase la Guía)* 077:

Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco (artículo 24 de la Ley del Impuesto) *(véase la Guía* 078:

Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario: la cantidad mayor de (075 – 076 – 077) y 078 ..... 079: 2.641,91

Inmueble 2

060 Contribuyente titular	061 Titularidad (%)	062 Naturaleza (clave)	063 Uso o destino (clave)	064 Situación (clave)	065 Referencia catastral
Común	1,0000	1	1	1	4927802TG3442F0134YK

Inmuebles a disposición de sus titulares:

067 | Período computable (n.º de días): 068 | **Renta inmobiliaria imputada** *(véase la Guía)* 069

Inmuebles arrendados o cedidos a terceros y constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos:

Ingresos íntegros computables 070: 3.606,12

Gastos deducibles: Intereses de los capitales invertidos en la adquisición o mejora del inmueble y gastos de reparación y conservación del mismo .....
- Importe pendiente de deducir de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 que se aplica en esta declaración (*) 071:
- Importe de 2010 que se aplica en esta declaración (*) 072: 3.606,12
- Importe de 2010 pendiente de deducir en los 4 años siguientes: 073: 600,96

(*) Límite conjunto: el importe de la casilla 070.

Otros gastos fiscalmente deducibles 074: 1.776,67

Rendimiento neto (070 – 071 – 072 – 074) ..... 075: -1.766,67

Reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda (artículo 23.2 de la Ley del Impuesto). Importe *(véase la Guía)* ..... 076: -888,34

Reducción por rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 23.3 de la Ley del Impuesto). Importe *(véase la Guía)* 077:

Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco (artículo 24 de la Ley del Impuesto) *(véase la Guía* 078: 276,47

Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario: la cantidad mayor de (075 – 076 – 077) y 078 ..... 079: 276,47

Inmueble 3

060 Contribuyente titular	061 Titularidad (%)	062 Naturaleza (clave)	063 Uso o destino (clave)	064 Situación (clave)	065 Referencia catastral
Común	1,0000	1	1	1	3517342TG4431N0001UR

Inmuebles a disposición de sus titulares:

067 | Período computable (n.º de días): 068 | **Renta inmobiliaria imputada** *(véase la Guía)* 069

Inmuebles arrendados o cedidos a terceros y constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos:

Ingresos íntegros computables 070: 14.400,00

Gastos deducibles: Intereses de los capitales invertidos en la adquisición o mejora del inmueble y gastos de reparación y conservación del mismo .....
- Importe pendiente de deducir de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 que se aplica en esta declaración (*) 071:
- Importe de 2010 que se aplica en esta declaración (*) 072:
- Importe de 2010 pendiente de deducir en los 4 años siguientes: 073:

(*) Límite conjunto: el importe de la casilla 070.

Otros gastos fiscalmente deducibles 074: 1.841,57

Rendimiento neto (070 – 071 – 072 – 074) 075: 12.558,43

Reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda (artículo 23.2 de la Ley del Impuesto). Importe *(véase la Guía)* 076: 9.418,83

Reducción por rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 23.3 de la Ley del Impuesto). Importe *(véase la Guía)* 077:

Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco (artículo 24 de la Ley del Impuesto) *(véase la Guía* 078:

Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario: la cantidad mayor de (075 – 076 – 077) y 078 ..... 079: 3.139,60

• Rentas totales derivadas de los bienes inmuebles no afectos a actividades económicas

Suma de rentas inmobiliarias imputadas (suma de las casillas 069) 080

Suma de rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario (suma de las casillas 079) 085: 6.057,98

Capítulo 5. Rendimientos del capital mobiliario

Sumario

Rendimientos del capital mobiliario: cuestiones generales

Concepto

Clasificación según su origen o fuente

Clasificación según su integración en la base imponible

Rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro

1. Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad

   Exención de dividendos

   Supuestos especiales

2. Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios

   Determinación del rendimiento íntegro

   Gastos deducibles

   Determinación del rendimiento neto

   Supuesto especial de integración de los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas

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

   Seguros de capital diferido

   Seguros de rentas

4. Rentas vitalicias o temporales derivadas de la imposición de capitales

Rendimientos a integrar en la base imponible general

Valoración de los rendimientos del capital mobiliario en especie

Individualización de los rendimientos del capital mobiliario

Imputación temporal de los rendimientos del capital mobiliario

Caso práctico

Rendimientos del capital mobiliario: cuestiones generales

Concepto (Art. 21 Ley IRPF).

Tienen la consideración fiscal de rendimientos del capital mobiliario todas las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, del capital mobiliario y, en general, de bienes o derechos no clasificados como inmobiliarios, de los que sea titular el contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

Los rendimientos correspondientes a los elementos patrimoniales, bienes o derechos, que se hallen afectos de manera exclusiva a actividades económicas realizadas por el contribuyente se comprenderán entre los procedentes de las indicadas actividades. (1)

- ***Importante:*** *en ningún caso tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.* (Art. 29.1 c) Ley IRPF).

No se consideran rendimientos del capital mobiliario, entre otros, los siguientes:

- Los derivados de la entrega de acciones liberadas y de la venta de derechos de suscripción preferente. (2) (Arts. 25.1 b) y 37.1 a) y b) Ley IRPF).

- Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por sociedades que procedan de períodos impositivos durante los cuales dichas sociedades se hallasen en régimen de transparencia fiscal. (Art. 91.7 y disposición transitoria 10ª Ley IRPF; disposición transitoria 15ª.3 LIS).

- La contraprestación obtenida por el aplazamiento o el fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad económica habitual del contribuyente. (Art. 25.5 Ley IRPF).

- Los derivados de las transmisiones lucrativas, por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. (Art. 25.6 Ley IRPF)

- Los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley del IRPF que procedan de beneficios obtenidos en períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye hubiera tributado en el régimen de las sociedades patrimoniales. (Disposición transitoria 10ª Ley IRPF y disposición transitoria 22ª.6 LIS).

Rendimientos estimados del capital mobiliario y operaciones vincualadas. (Arts. 6.5, 40 y 41 Ley IRPF).

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital mobiliario se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario. En defecto de prueba en contrario, la valoración de los rendimientos estimados se efectuará por el valor normal de mercado, entendiéndose por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario, de otro valor inferior.

Si se trata de préstamos y operaciones de captación de capitales ajenos en general, se entenderá por valor normal en el mercado el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo, el 4 por 100 para el ejercicio 2010.

---

(1) El concepto de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica se detalla en las páginas 158 y ss. del Capítulo 6.

(2) El tratamiento fiscal de la recepción de acciones liberadas y de la venta de derechos de suscripción preferente se comentan en las páginas 331 y 335 del Capítulo 11.

Tratándose de operaciones entre personas o entidades vinculadas, la valoración se realizará de forma imperativa por el valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En las páginas 128 y s. de este mismo Capítulo se comenta la integración en la base imponible de los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas.

Clasificación según su origen o fuente (Art. 25 Ley IRPF).

Atendiendo a los elementos patrimoniales de los cuales procedan, los rendimientos del capital mobiliario se clasifican, a efectos del IRPF, en los cuatro grupos siguientes:

1º Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

2º Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

3º Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando deban tributar como rendimientos del trabajo, y de **rentas derivadas de la imposición de capitales**.

Tributan como rendimientos del trabajo las prestaciones derivadas de los contratos de seguro concertados en el marco de la previsión social. Tienen esta consideración los siguientes:

- Contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible u objeto de reducción en la base imponible.
- Planes de previsión social empresarial y seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, (BOE del 13 de diciembre).
- Planes de previsión asegurados.
- Seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

4º Otros rendimientos del capital mobiliario.

Clasificación según su integración en la base imponible (Arts. 45 y 46 Ley IRPF).

La actual Ley del IRPF, con objeto de otorgar un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro, establece la incorporación de todas las rentas así calificadas, cualesquiera que sean los instrumentos financieros en que se materialicen y el plazo de su generación, en una base única denominada **base imponible del ahorro** gravada a los tipos del 19 y 21 por 100.

La base imponible del ahorro se compone de los siguientes rendimientos:

- Los derivados de la participación de fondos propios de entidades.
- Los derivados de la cesión a terceros de capitales propios.
- Los derivados de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización.
- Los procedentes de rentas vitalicias o temporales derivadas de la imposición de capitales.

En la base imponible general se incluyen, entre otros, los siguientes rendimientos:

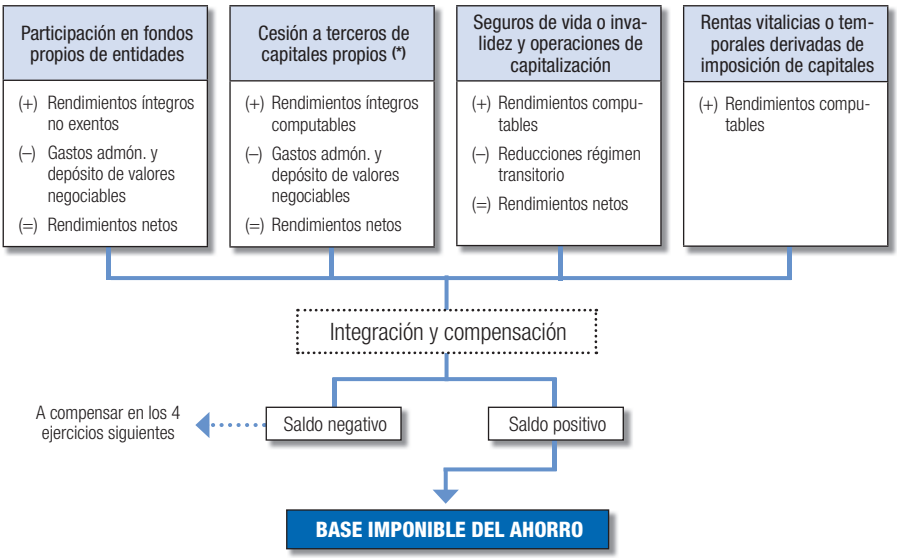
- Los derivados de la propiedad intelectual e industrial y de la prestación de asistencia técnica.
- Los derivados del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos y de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.

En los cuadros siguientes se representan gráficamente la clasificación de los rendimientos del capital mobiliario según su procedencia y según su integración en la base imponible:

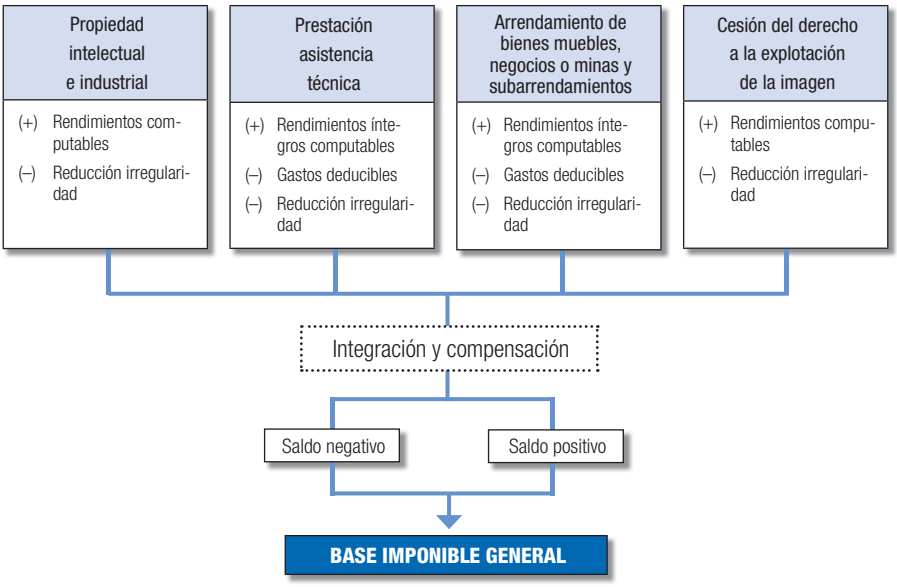
Clasificación de los rendimientos según su procedencia

Procedencia	Clase de rendimientos	Ejemplos
Valores de renta variable. (Acciones y otras participaciones en los fondos propios de cualquier tipo de entidad).	Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de entidades.	- Dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en beneficios de entidades. - Constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de acciones y participaciones. - Cualquier utilidad derivada de la condición de socio, accionista, asociado o partícipe. - Distribución de la prima de emisión y reducción de capital con devolución de aportaciones cuyos importes superen el valor de adquisición de las respectivas acciones.
Valores de renta fija y otros instrumentos financieros. Capitales propios cedidos a terceros.	Rendimientos pactados o estimados por la cesión a terceros de capitales propios.	- Intereses de cuentas o depósitos. - Intereses y otros rendimientos de títulos de renta fija (obligaciones, bonos). - Intereses de préstamos concedidos.
	Rendimientos derivados de operaciones realizadas sobre activos financieros.	- Transmisión, amortización, canje o reembolso de activos financieros, tales como: * Valores de Deuda Pública (Letras del Tesoro, Bonos y Obligaciones del Estado, etc.). * Otros activos financieros. - Cesión temporal de activos financieros y cesiones de créditos.
Contratos de seguro de vida o invalidez y operaciones de capitalización.	Rendimientos de contratos de seguros de vida o invalidez y de operaciones de capitalización.	- Prestaciones de supervivencia. - Prestaciones de jubilación. - Prestaciones de invalidez. - Rentas temporales o vitalicias por imposición de capitales.
Otros elementos patrimoniales de naturaleza mobiliaria no afectos. (Bienes o derechos).	Otros rendimientos del capital mobiliario.	- Propiedad intelectual (si el perceptor es persona distinta del autor). - Propiedad industrial. (*) - Asistencia técnica. (*) - Arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento procedentes del subarrendador. (*) - Cesión del derecho a la explotación de la imagen.(*) (*) Siempre que los rendimientos no deriven de elementos afectos ni se obtengan en el ámbito de una actividad económica.

Clasificación de los rendimientos según su integración en la base imponible



(*) Cuando los rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios procedan de entidades vinculadas con el contribuyente, deberá integrarse en la base imponible general el exceso del importe de los capitales propios cedidos a la entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. Véanse las páginas 128 y ss. de este mismo Capítulo.



Rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro

1. Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad (Art. 25.1 Ley IRPF)

Se incluyen dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones total o parcialmente liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

e) La distribución de la prima de emisión y la reducción de capital con devolución de aportaciones. En ambos casos, los importes obtenidos minorarán, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y los excesos que pudieran resultar tributarán como rendimientos del capital mobiliario no sujetos a retención o a ingreso a cuenta.

No obstante, cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, la totalidad de lo percibido por este concepto tributará como dividendo. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación. (Art. 33.3 a) Ley IRPF). [3]

Exención de dividendos (Art. 7 y) Ley IRPF).

Dado que los rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades se integran en la base imponible del ahorro y tributan a los tipos fijos del 19 y 21 por 100, ya no resulta aplicable el sistema de eliminación de la doble imposición de dividendos vigente en ejercicios anteriores a 2007.

> Este sistema consistía en multiplicar el dividendo íntegro percibido procedente de entidades residentes en territorio español por el porcentaje de integración en base imponible del 140 por 100, 125 por 100 ó 100 por 100 en función del régimen de tributación de la entidad de la que proceden los dividendos, y deducir de la cuota la cantidad resultante de aplicar al importe íntegro percibido el 40 por 100, 25 por 100 ó 0 por 100. [4]

En lugar del comentado mecanismo de eliminación de la doble imposición de dividendos, se ha establecido una **exención limitada de 1.500 euros anuales**.

---

[3] El régimen fiscal correspondiente a las reducciones de capital y distribución de la prima de emisión de sociedades de inversión de capital variable efectuadas con posterioridad al 23 de septiembre de 2010 se comenta en la página siguiente dentro del apartado "Supuestos especiales".

[4] Las cantidades correspondientes a la deducción por doble imposición de dividendos no deducidas por insuficiencia de cuota líquida, derivadas del período impositivo 2006, que se encuentren pendientes de compensación, pueden deducirse en el presente ejercicio con arreglo a la normativa del IRPF vigente a 31 de diciembre de 2006. Véase la página 583 del Capítulo 18.

La exención, que opera sobre la cuantía íntegra de los dividendos, sólo resulta aplicable a los dividendos y participaciones en beneficio señalados en las letras a) y b) de la relación anterior, con independencia de que la entidad que los distribuya resida o no en territorio español.

Al operar la exención sobre la cuantía íntegra de los dividendos, podrán deducirse los gastos de administración y depósito de las acciones y participaciones de las que proceden dichos dividendos aunque no exista rendimiento íntegro en virtud de la exención.

Los miembros de las entidades en régimen de atribución de rentas y no éstas podrán aplicar la exención. Tal y como se ha comentado en el párrafo anterior, la exención se aplicará sobre los dividendos íntegros.

La exención no se aplicará a:

- Dividendos y beneficios distribuidos por instituciones de inversión colectiva.
- Dividendos y participaciones en beneficios 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 de valores definidos en la Directiva 2004/39/CEE 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.

▪ ***Importante:*** *en declaraciones conjuntas de unidades familiares el límite de la exención asciende también a 1.500 euros, sin que proceda multiplicar esta cantidad por el número de miembros de la unidad familiar perceptores de dividendos.* (Art. 84.2 Ley IRPF).

Supuestos especiales

Reducción de capital y distribución de la prima de emisión efectuadas con posterioridad al 23 de septiembre de 2010 por sociedades de inversión de capital variable (SICAV).

En los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tengan por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos se calificará como rendimiento de capital mobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 a) de la Ley del IRPF, con el límite mayor de las siguientes cuantías:

a) El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción del capital social.

b) Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios.

A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

El exceso sobre el citado límite **minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas hasta su anulación,** en los términos establecidos en el artículo 33.3 a) de la Ley del IRPF.

A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

▪ ***Importante:*** *en ningún caso resultará de aplicación la exención de los dividendos a los citados rendimientos del capital mobiliario.*

En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable, la totalidad del importe obtenido tendrá la consideración de capital mobiliario, sin que resulte de aplicación la minoración anteriormente comentada del valor de adquisición de las acciones previsto en el artículo 25.1 e) de la Ley del IRPF.

Dividendos y participaciones en beneficios procedentes de determinados valores tomados en préstamo.

Los dividendos, participaciones en beneficios y demás rendimientos derivados de los valores tomados en préstamo a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31), se integrarán en la renta del prestatario conforme a las normas anteriormente comentadas. (5)

En particular, el prestatario deberá integrar en su base imponible la totalidad del importe percibido que derive de los valores tomados en préstamo. En especial, debe integrarse la totalidad de lo percibido con ocasión de una distribución de la prima de emisión o de una reducción de capital con devolución de aportaciones que afecte a los valores prestados, así como el valor de mercado correspondiente a los derechos de suscripción o asignación gratuita adjudicados en los supuestos de ampliación de capital.

Finalmente, el prestatario tendrá derecho por estos rendimientos a la aplicación de la exención, siempre que en la fecha de realización del préstamo el prestamista cumpliese los requisitos establecidos en su imposición personal para su aplicación. (6)

Dividendos percibidos por los socios de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

El artículo 10.1.b) de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, (BOE del 27) establece, para períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2009, la exención de los dividendos distribuidos por tales sociedades con cargo a beneficios o reservas de ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen fiscal especial establecido en dicha Ley. Los dividendos distribuidos por la sociedad no están sujetos a retención o ingreso a cuenta.

Gastos deducibles (Art. 26.1 a) Ley IRPF).

Para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario correspondiente a este tipo de rendimientos, podrán deducirse **exclusivamente los de administración y depósito de las acciones o participaciones** que representen la participación en fondos propios de entidades, sin que resulte admisible la deducción de ningún otro concepto de gasto.

A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización, por cuenta de sus titulares, del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

---

(5) El régimen tributario para el prestamista de las remuneraciones y, en su caso, de las compensaciones por los derechos económicos que se deriven de los valores prestados durante la vigencia del préstamo se comenta el las páginas 125 y s. de este mismo Capítulo.

(6) El régimen fiscal aplicable a las adquisiciones o transmisiones de valores homogéneos a los tomados en préstamo realizadas por el prestatario durante la vigencia del préstamo, se comenta en el Capítulo 11 de este Manual, páginas 332 y s.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

Ejemplo:

Don L.H.L. ha percibido en el ejercicio 2010 los siguientes rendimientos por su condición de accionista de determinadas sociedades que cotizan en bolsa.

- De la sociedad "Alfa, S.A", ha percibido las siguientes cantidades:

  Dividendos:

  Importe íntegro 1.020,24

  Primas de asistencia a juntas:

  Importe íntegro 300,51

  Acciones liberadas procedentes de una ampliación de capital:

  Valor de mercado 3.005,06

- El día 10 de febrero de 2010, ha constituido un usufructo temporal a 10 años a favor de la entidad "Beta, S.A." sobre un paquete de acciones de "Gamma, S.A." por un importe total de 21.035,40 euros, que percibirá de manera fraccionada a razón de 2.103,54 euros el día 13 de febrero de cada uno de los respectivos años de duración del usufructo.

- El día 25 de junio de 2010 ha percibido la cantidad de 601,01 euros en concepto de dividendos procedente de acciones de "Delta, S.A.". Las citadas acciones fueron adquiridas el 30 de mayo de 2010 y transmitidas en su totalidad el 10 de julio de dicho año.

  Por el servicio de administración y depósito de las acciones, la entidad de crédito le ha cargado 31,25 euros.

Determinar el importe de los rendimientos netos computables y las retenciones soportadas.

Solución:

Sociedad "Alfa, S.A.":		
Importe dividendos		1.020,24
Importe primas de asistencia a juntas		300,51
Acciones liberadas **(1)**		----
Retención soportada (19% s/1.320,75).....	250,94	
Constitución usufructo:		
Rendimiento computable.....		2.103,54
Retención soportada (19% s/2.103,54).....	399,67	
Sociedad "Delta, S.A."		
Importe dividendos		601,01
Retención soportada (19% s/601,01).....	114,19	
Total ingresos íntegros:		
Dividendos y otros rendimientos con derecho a exención (1.020,24 + 300,51)..		1.320,75
Importe exento (hasta 1.500 euros)		1.320,75
Importe íntegro computable.....		0,00
Rendimientos y dividendos sin derecho a exención (2.103,54 + 601,01) (2).....		2.704,55
Importe íntegro computable.....		2.704,55
Gastos deducibles		31,25
Rendimiento neto a integrar en la base imponible del ahorro.....		2.673,30

Solución (continuación):

Notas:

(1) La recepción de acciones totalmente liberadas no constituye rendimiento del capital mobiliario. El tratamiento fiscal aplicable a la recepción de acciones totalmente liberadas se comenta en la página 331 del presente Manual.

(2) La exención no resulta aplicable sobre los rendimientos derivados de la constitución del usufructo ni sobre los dividendos distribuidos por "Delta, S.A.", al haberse adquirido las acciones de dicha sociedad dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que se produjo el pago del dividendo y con posterioridad a dicha fecha, dentro del mismo plazo, haberse transmitido dichas acciones. En consecuencia, la parte de la exención no aplicada (1.500 - 1.320,75 = 179,25) no puede minorar la cuantía íntegra de estos rendimientos y dividendos.

2. Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios (Art. 25.2 Ley IRPF).

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, tanto si son dinerarias como en especie, obtenidas como retribución por la cesión a terceros de capitales propios, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

Dentro de esta categoría de rendimientos, pueden distinguirse los dos grupos siguientes:

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

Como ejemplos pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Intereses de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluidas las basadas en operaciones sobre activos financieros.
- Intereses, cupones y otros rendimientos periódicos derivados de valores de renta fija.
- Intereses de activos financieros con retención efectiva del 1,2 por 100 por aplicación de la bonificación prevista en la disposición transitoria undécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. **(7)**
- Intereses derivados de préstamos concedidos a terceros.
- Rentas derivadas de las operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra (REPOS). Se denominan así las operaciones de venta que incluyen un compromiso de recompra, opcional o no opcional, que se realiza en un momento intermedio entre la fecha de venta y la fecha de amortización. Los "REPOS" más comunes se realizan sobre Obligaciones y Bonos del Estado. **(8)**
- Rentas satisfechas por una entidad financiera como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla. La renta obtenida por el cesionario o adquirente se califica en todo caso como rendimiento del capital mobiliario.

b) Contraprestaciones derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos financieros, con independencia de la naturaleza del rendimiento que produzcan, implícito, explícito o mixto.

Tienen la consideración de activos financieros los valores negociables representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, con independencia de la forma en que se documenten. También tienen esta consideración, los instrumentos de giro, incluso los originados por opera-

(7) Las particularidades de las retenciones deducibles correspondientes a dichos rendimientos se comentan en el Capítulo 18, página 596.

(8) Véase el artículo 8 del Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, por el que se dispone la creación de un sistema de anotaciones en cuenta para la Deuda del Estado.

ciones comerciales, a partir del momento en que se endosen o transmitan, salvo que el endoso o cesión se hagan como pago de un crédito de proveedores o suministradores. Constituyen activos financieros, entre otros, los siguientes valores:

- Valores de la Deuda Pública (Letras del Tesoro, Obligaciones y Bonos del Estado).
- Letras financieras.
- Pagarés financieros o de empresa emitidos al descuento.
- Obligaciones o bonos con devengo periódico de cupones o con primas de emisión, amortización o reembolso.
- En general, cualquier activo emitido al descuento.

El artículo 91 del Reglamento del Impuesto distingue entre activos financieros con rendimiento implícito, con rendimiento explícito y con rendimiento mixto, a efectos del sometimiento de estos rendimientos al sistema de retenciones o ingresos a cuenta sin que dicha distinción comporte relevancia alguna en la calificación fiscal de los rendimientos obtenidos.

Tienen la consideración de **activos financieros con rendimiento implícito** aquellos en los que el rendimiento se genera mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de la operación. Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso.

Se consideran **activos financieros con rendimiento explícito** aquellos que generan intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y no esté comprendida en el concepto de rendimiento implícito en los términos comentados en el párrafo anterior.

Los **activos financieros con rendimiento mixto** son los que generan rendimientos implícitos y explícitos. Estos valores seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión, amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita, otro rendimiento adicional. Seguirán el régimen de los activos financieros con rendimientos implícitos cuando el efectivo anual sea inferior al de referencia. [9]

> ▪ ***Importante:*** *todos los rendimientos derivados de operaciones realizadas sobre activos financieros generan, sin excepción, rendimientos del capital mobiliario. No obstante, en las transmisiones lucrativas de activos financieros por causa de muerte del contribuyente (la denominada "plusvalía del muerto"), se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario. (Art. 25.6 Ley IRPF).*

c) Rendimientos derivados de determinados préstamos de valores.

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31), la remuneración del préstamo, así como el importe de las compensaciones por los derechos económicos que se deriven de los valores prestados durante la vigencia del préstamo, tendrán para el prestamista la consideración de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

No obstante, los importes de las compensaciones por la distribución de la prima de emisión, por reducciones de capital con devolución de aportaciones o por derechos de suscripción pre-

[9] Véanse las resoluciones de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera de 17 de diciembre de 2009 (BOE del 31); de 26 de marzo de 2010 (BOE del 1 de abril); de 18 de junio de 2010 (BOE del 28) y de 23 de septiembre de 2010 (BOE del 30), por las que se aprueba el tipo de interés efectivo anual para cada uno de los respectivos trimestres de 2010, a efectos de calificar tributariamente a los activos financieros con rendimiento mixto.

ferente o de asignación gratuita generados durante la duración del préstamo, tendrán para el prestamista el tratamiento aplicable a los mismos. (10)

d) Rendimientos derivados de participaciones preferentes.

Tienen la consideración de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios las remuneraciones derivadas de las participaciones preferentes que cumplan los requisitos establecidos en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros (BOE del 28), introducida por la disposición adicional tercera de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas en el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales (BOE del 5).

Determinación del rendimiento íntegro

a) Intereses y otras retribuciones pactadas o estimadas por la cesión a terceros de capitales propios.

La integración en la base imponible de estos rendimientos **se efectuará por el importe íntegro**, sin descontar la retención practicada sobre dicho rendimiento.

Si la retribución es en especie, se integrará en la base imponible la valoración del rendimiento (valor de mercado del bien, derecho o servicio recibido) más el ingreso a cuenta, salvo que éste hubiera sido repercutido al titular del rendimiento. (Art. 43.2 Ley IRPF).

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital mobiliario se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario. En defecto de prueba en contrario, la valoración de la renta estimada en el supuesto de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se efectuará aplicando el interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo, el 4 por 100 para el ejercicio 2010.

b) Operaciones sobre activos financieros.

La integración en la base imponible de los rendimientos derivados de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos financieros, se efectuará de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª **El cómputo de cada rendimiento debe efectuarse, individualmente,** por cada título o activo, por diferencia entre los valores de enajenación, amortización o reembolso y de adquisición o suscripción.

2ª **Los gastos accesorios de adquisición y enajenación**, siempre que sean satisfechos por el adquirente (valor de adquisición) o transmitente (valor de enajenación o reembolso) y se justifiquen adecuadamente, deberán computarse para la cuantificación del rendimiento obtenido.

3ª **Los rendimientos negativos se integrarán con los rendimientos positivos**, salvo en el supuesto de que el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, en cuyo caso, dichos rendimientos negativos se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. (Art. 25.2 b) Ley IRPF).

(10) El tratamiento aplicable a la distribución de la prima de emisión y a la reducción de capital con devolución de aportaciones se comenta en las páginas 315 y s. El régimen jurídico de los derechos de suscripción preferente, se comenta en las páginas 315 y s.; y 331 y 335.

En consecuencia, el importe del rendimiento del capital mobiliario se determinará efectuando la siguiente operación:

> Rendimiento = Valor enajenación o reembolso – Valor adquisición o suscripción
>
> A estos efectos, se considerará como mayor valor de adquisición o suscripción, o como menor valor de transmisión, reembolso o amortización, el importe de los gastos y tributos inherentes a dichas operaciones satisfechos, que se justifiquen adecuadamente, sin que tengan tal consideración las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

Como regla general, los rendimientos del capital mobiliario derivados de los activos financieros están sujetos a retención o a ingreso a cuenta. No obstante lo anterior, **no existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los siguientes rendimientos:** (Art. 75.3 Reglamento IRPF).

- Rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro. No obstante, están sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos derivados de contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los valores anteriores que se formalicen con entidades de crédito y demás instituciones financieras.
- Los rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos o abonados por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito y establecimientos financieros residentes en España.
- Las primas de conversión de obligaciones en acciones.
- Los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

  a) Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.

  b) Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.

No obstante, están sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos derivados de contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los valores anteriores que se formalicen con entidades de crédito y demás instituciones financieras.

Régimen fiscal de la Deuda Pública del Estado

Modalidades	Cuantificación del rendimiento	Retención
1. Letras del Tesoro	Valor de enajenación - Valor adquisición	NO
2. Bonos del Estado	Cupón: importe íntegro Valor de enajenación - Valor adquisición	SI NO **(1)**
3. Obligaciones del Estado	Cupón: importe íntegro Valor de enajenación - Valor adquisición	SI NO (1)
4. Cuentas financieras en Letras, Bonos y Obligaciones	Valor de enajenación - Valor adquisición	SI

(1) Está sujeta a retención la parte del rendimiento que equivalga al cupón corrido en las transmisiones de los valores mencionados cuando se realicen durante los 30 días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón por un contribuyente del IRPF a un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una persona o entidad no residente en territorio español.

Gastos deducibles (Art. 26 Ley IRPF).

Tienen la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario, **exclusivamente los de administración y depósito de valores negociables,** sin que resulte admisible la deducción de ningún otro concepto de gasto.

A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización, por cuenta de sus titulares, del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

Determinación del rendimiento neto

El rendimiento neto viene determinado por la diferencia entre los rendimientos íntegros y los gastos de administración y depósito de valores negociables.

Reducción del rendimiento neto

A partir del 01-01-2007 no resulta aplicable la reducción del 40 por 100 contemplada en la anterior normativa del IRPF para los rendimientos con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En el supuesto de que el régimen fiscal establecido en la actual Ley del IRPF (desaparición del coeficiente reductor del 40 por 100, pero tributación del rendimiento al tipo fijo del 19 y 21 por 100 en lugar de al tipo variable resultante de la aplicación de la escala del impuesto) sea menos favorable que el regulado en la anterior Ley del IRPF y los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedan de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, el contribuyente podrá aplicar, conforme a la disposición transitoria decimotercera b) de la Ley del IRPF, la compensación fiscal establecida en la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23). **(11)**

Supuesto especial de integración de los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas (Art. 46 a) Ley IRPF) **(12)**

Cuando los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedan de entidades vinculadas con el contribuyente, cuya valoración deberá efectuarse por el valor de mercado, **formarán parte de la base imponible general los correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última**.

(11) Dicha compensación fiscal se comenta en las páginas 593 y ss. del Capítulo 18.

(12) Este artículo ha sido modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2009, por la disposición final séptima de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (BOE del 27).

A efectos de computar dicho exceso, ha de tenerse en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha.

Para determinar cuando hay vinculación ha de atenderse a lo dispuesto en el artículo 16.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aprobado por el Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE de 11), en el que se consideran personas o entidades vinculadas:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Una entidad y los socios o partícipes, consejeros o administradores y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 5 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

En estos supuestos, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el artículo 18 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio (BOE del 10)

Ejemplo:

Don M.L.H., soltero, ha obtenido durante el año 2010 los siguientes rendimientos:

- El día 10 de enero percibe 726,14 euros en concepto de intereses de un depósito a cuatro años y un día (fecha de imposición 9 de enero de 2006; capital impuesto 6.010,12 euros).
- El día 26 de mayo suscribe obligaciones de "M, S.A.", a cinco años, por importe efectivo de 10.818,22 euros, con pago anual del cupón (el 25 de mayo). El día 3 de octubre transmite la mitad de las obligaciones por 5.799,77 euros, soportando gastos de transmisión de 30,05 euros. "M, S.A." cotiza en Bolsa y las obligaciones están representadas mediante anotaciones en cuenta.
- El 30 de octubre percibe 5.000 euros en concepto de intereses anuales de "Z, S.A." de la que es administrador único y socio mayoritario, por el préstamo que, con fecha 29-10-2009 y por importe de 70.000 euros, realizó a la misma. Dicho préstamo se amortizará íntegramente el 30 de octubre de 2011. El importe de los intereses responde al valor de mercado.

  En el balance del ejercicio 2009, cerrado el 31 de julio del 2010, "Z, S.A." tenía fondos propios por valor de 50.000 euros y el porcentaje de participación del contribuyente a 31 de diciembre era del 40%.
- El día 12 de diciembre vende 100 obligaciones de "T, S.A." por 7.212,15 euros, descontados los gastos inherentes a dicha transmisión satisfechos por el transmitente. Dichas obligaciones las adquirió en marzo de 2002 por 7.813,16 euros. El día 28 de diciembre vuelve a comprar 100 obligaciones de la misma empresa por 8.414,17 euros.
- El día 18 de diciembre ha percibido 210 euros en concepto de intereses de obligaciones bonificadas de una sociedad concesionaria de autopistas de peaje a las que resulta aplicable la bonificación del 95 por 100 en el Impuesto sobre las Rentas del Capital. La retención efectivamente soportada asciende a 2,52 euros.

- El día 28 de diciembre transmite Obligaciones del Estado por un importe efectivo de 30.050,61 euros. Dichas obligaciones fueron adquiridas el 1 de octubre de 1996 por un importe equivalente a 27.646,56 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición.

  Determinar el rendimiento neto del capital mobiliario a integrar en la base imponible del IRPF y las retenciones deducibles, suponiendo que la entidad financiera le ha cargado en cuenta 41,47 euros por gastos de administración y depósito de valores negociables.

Solución:

- Intereses del depósito a cuatro años y un día		
Rendimiento íntegro (1)		726,14
Retención (19% s/726,14)	137,97	
- Transmisión obligaciones "M, S.A."		
Valor de transmisión (5.799,77 - 30,05)		5.769,72
menos: Valor de adquisición (1/2 x 10.818,22).		5.409,11
Rendimiento íntegro		360,61
Retención	0,00	
- Intereses de préstamo a entidad vinculada		
Rendimiento íntegro		5.000,00
Parte del rendimiento a integrar en la base imponible general (2):		
70.000 - [40% (50.000 x 3)] = 70.000 - 60.000 = 10.000		
10.000/70.000 x 100 = 14,29%		
5.000 x 14,29% =	714,50	
Parte del rendimiento a integrar en la base imponible del ahorro (2):		
5. 000 -714,50 =		4.285,50
Retención (19% s/5.000)	950,00	
- Transmisión de obligaciones "T, S.A."		
Valor de transmisión		7.212,15
menos: Valor de adquisición		7.813,16
Rendimiento íntegro (3)		-601,01
Retención	0,00	
- Intereses de obligaciones bonificadas		
Rendimiento íntegro		210,00
Retenciones efectivamente soportadas (1,2% s/210,00)	2,52	
Retenciones deducibles no practicadas (22,8% s/210,00) (4)	47,88	
- Transmisión de Obligaciones del Estado		
Valor de transmisión		30.050,61
menos: Valor de adquisición		27.646,56
Rendimiento íntegro (5)		2.404,05
Retención	0,00	
Total rendimientos íntegros a integrar en la base imponible del ahorro:		
(726,14 + 360,61 + 4.285,50 + 210,00 + 2.404,05)		7.986,30
Gastos deducibles		41,47
Rendimiento neto		7.944,83
Total rendimientos íntegros y netos a integrar en la base imponible general:		
Importe rendimientos (2)		714,50

Solución (continuación):

Notas:

(1) Al proceder los rendimientos de un instrumento financiero concertado con anterioridad a 20 de enero de 2006, el contribuyente podrá aplicar la compensación fiscal establecida en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010. Véanse las páginas 593 y siguientes, en las que se contiene un ejemplo práctico para la determinación de esta compensación fiscal.

(2) Al proceder los rendimientos de un préstamo realizado a una entidad vinculada con el contribuyente, deben integrarse en la base imponible general los intereses correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a la entidad vinculada (70.000 euros) respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última [40% (50.000 x 3) = 60.000]. El importe del exceso, que asciende a 10.000 euros (70.000 - 60.000), supone el 14,29 % del préstamo, por lo que los intereses que deben integrarse en la base imponible general serán el resultado de aplicar este porcentaje al total de los intereses percibidos (5.000 x 14,29% = 714,50). El resto de los intereses (5.000 - 714,50 = 4.285,50) se integrarán en la base liquidable del ahorro. Al no existir gastos deducibles en los rendimientos a integrar en la base imponible general, el importe íntegro coincide con el neto.

(3) Al haber adquirido dentro del plazo de dos meses obligaciones de la misma empresa, el rendimiento negativo obtenido no podrá computarse hasta la venta de las obligaciones.

(4) Además de las retenciones efectivamente soportadas (2,52 euros), el contribuyente puede deducir de la cuota las retenciones no practicadas efectivamente pero que tienen derecho a la bonificación del 95 por 100. Dado que el tipo de gravamen aplicable sobre los intereses en el derogado Impuesto sobre las Rentas del Capital era el 24 por 100 y la bonificación aplicable es del 95 por 100, las retenciones deducibles no practicadas ascienden a: (22,8% s/210) = 47,88 euros. Este tipo es el resultante de aplicar al 24 por 100 la bonificación del 95 por 100 (24% x 95%) = 22,8%.

(5) Con arreglo a la Ley del IRPF, los rendimientos derivados de la transmisión de las Obligaciones del Estado adquiridas con anterioridad a 31 de diciembre de 1996 se integran en la base imponible del ahorro junto con los restantes rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios sin ninguna especialidad. Con la normativa del IRPF vigente a 31-12-2006, estos rendimientos se integraban en la base liquidable especial, tributando al tipo fijo del 15 por 100.

3. Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez (Art. 25.3 Ley IRPF).

Los rendimientos, dinerarios o en especie, procedentes de **operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez** generan rendimientos del capital mobiliario sujetos al IRPF, **siempre que coincidan contratante y beneficiario en una misma persona** (ya que en caso contrario, dichos rendimientos tributarían por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), y excepto cuando los mismos deban tributar como rendimientos del trabajo.

Tributan como rendimientos del trabajo las prestaciones derivadas de los siguientes contratos de seguro concertados en el marco de la previsión social: (Art. 17.2 a) Ley IRPF).

- Contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible u objeto de reducción en la base imponible.

- Planes de previsión social empresarial, así como los seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, (BOE del 13 de diciembre).

- Planes de previsión asegurados.

- Seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

A efectos de someter a gravamen los rendimientos del capital mobiliario procedentes de las operaciones de capitalización [13] y de los contratos de seguros de vida o invalidez, la Ley del IRPF establece distinciones en función de la **forma de percepción** de las prestaciones (renta o capital), el **plazo de las operaciones** y la **cobertura de las contingencias**, como por ejemplo, la jubilación o la invalidez.

Seguros de capital diferido (Art. 25.3 a) 1º Ley IRPF)

1.º Determinación del rendimiento íntegro y neto

Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas que hayan generado el capital que se percibe. Dicho rendimiento está sujeto a retención a cuenta.

Tratándose de seguros anuales renovables, sólo se tendrá en cuenta el importe de la prima del año en curso, al ser ésta la que determina el importe del capital a percibir.

- ***Importante:*** *la condición para que las percepciones derivadas de un seguro de vida o invalidez tributen en el IRPF es que coincidan el tomador que contrata y paga la prima del seguro (o el asegurado si el seguro es colectivo), y el beneficiario de la prestación; en caso contrario la percepción tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

Dado que para esta categoría de rendimientos no se contempla la posibilidad de aplicar gastos deducibles, el rendimiento íntegro coincide con el rendimiento neto.

Supuesto especial: seguros de capital diferido que se destinen a la constitución de rentas. (Art. 25.3 a) 6º Ley IRPF).

Los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales no tributarán en el momento de producirse la contingencia cubierta por el seguro, sino que lo harán en el momento de constitución de las rentas vitalicias o temporales de acuerdo con el régimen de las mismas que más adelante se comenta. Para ello es preciso que la posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro y que el capital no se ponga a disposición del contribuyente por ningún medio.

2º Reducción del rendimiento neto.

A partir del 01-01-2007, a los rendimientos derivados de seguros de capital diferido no les resultan aplicables los coeficientes reductores contemplados en la anterior normativa del IRPF.

Dichos coeficientes reductores se concretaban en el 40 por 100 para primas satisfechas con más de dos y hasta cinco años de antelación y 75 por 100 para primas satisfechas con más de cinco años de antelación. Tratándose de prestaciones por invalidez, se aplicaba una reducción del 40 por 100 para un grado de invalidez inferior al 65 por 100 y una reducción del 75 por 100 para un grado de invalidez igual o superior al 65 por 100.

En el supuesto de que el régimen fiscal establecido en la actual Ley del IRPF (desaparición de los citados coeficientes reductores, pero tributación del rendimiento a los tipos del 19 y 21 por 100 en lugar de al tipo variable resultante de la aplicación de la escala del impuesto), resulte menos favorable que el regulado en la anterior Ley del IRPF, y el contrato de seguro se haya

[13] Tienen esta consideración las operaciones que, basadas en técnica actuarial, consisten en obtener compromisos determinados en cuanto a su duración e importe a cambio de desembolsos únicos o periódicos previamente fijados. Véase el artículo 3.1.b) del texto refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados aprobado por el Real Decreto legislativo 6/2004, de 29 de octubre (BOE del 5 de noviembre)

realizado con anterioridad a 20-01-2006, el contribuyente podrá aplicar la compensación fiscal correspondiente. (14)

Régimen transitorio de reducción de los contratos de seguros de vida concertados antes de 31-12-1994 generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999. (15)

Sin perjuicio de lo anterior, cuando se perciba un capital diferido a partir de 01-01-2007, a la parte del rendimiento neto total correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, se aplicará una reducción de 14,28 por 100 por cada año, redondeado por exceso, que medie entre el abono de la prima y el 31 de diciembre de 1994. (16)

Cuando hubiesen transcurrido más de seis años entre dichas fechas, el porcentaje a aplicar será el 100 por 100.

Para determinar el importe del rendimiento neto total que puede ser objeto de reducción debe procederse a la determinación de las siguientes cantidades:

a) Parte del rendimiento neto total obtenido que corresponde a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

A tal efecto, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

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

- En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

De forma resumida:

$$\frac{\text{Prima x nº de años transcurridos hasta el cobro}}{\sum \text{(cada prima x nº años transcurridos hasta el cobro)}}$$

b) Parte del rendimiento neto correspondiente a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31-12-1994, que se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006.

A tal efecto, se multiplicará la cuantía resultante de la operación comentada en la letra a) anterior por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

- En el numerador el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.

- En el denominador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación.

---

(14) Véase la disposición transitoria decimotercera a) de la Ley del IRPF y la disposición transitoria novena de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23). Véanse, asimismo, las páginas 593 y ss., en las que se comentan las condiciones y requisitos para la aplicación de esta compensación fiscal.

(15) Con arreglo a la derogada Ley 18/1991, del IRPF, las prestaciones derivadas de los contratos de seguro de vida generaban incrementos o disminuciones de patrimonio, salvo los procedentes de operaciones de capitalización y de aquellos contratos de seguro que no incorporaran el componente mínimo de riesgo y duración determinado en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto.

(16) Véase la disposición transitoria cuarta de la Ley del IRPF.

De forma resumida:

$$\text{Coeficiente de ponderación} = \frac{\text{Días transcurridos desde el pago de la prima hasta el 20-01-2006}}{\text{Días transcurridos entre el pago de la prima y la fecha de cobro}}$$

▪ ***Importante:*** *para las primas satisfechas antes del 31-12-1994 cuando, por concurrir los requisitos exigibles, resulte aplicable tanto la compensación fiscal como el régimen transitorio de reducción comentado, se aplicará en primer lugar el régimen transitorio a que se refiere la disposición transitoria cuarta de la Ley del IRPF y, posteriormente, la compensación fiscal a que se refiere la disposición transitoria decimotercera de la Ley del IRPF.*

Ejemplo:

Don B.C.A. ha percibido el 10-10-2010, coincidiendo con la fecha de su jubilación, una prestación en forma de capital de 56.700 euros, derivada de un plan de jubilación correspondiente a un seguro de vida individual contratado con la entidad de seguros "Z".

El importe total de las primas satisfechas a dicha entidad aseguradora ascendieron a 40.373,54 euros, a razón de una prima anual de 1.502,53 euros, creciente en un 3 por 100 anual y satisfechas el 1 de marzo de cada uno de los años comprendidos entre 1991 y 2010, ambos inclusive.

Determinar el rendimiento neto reducido del capital mobiliario derivado del citado seguro de vida individual.

Solución:

1. Determinación del rendimiento íntegro y neto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.3 a) de la Ley del IRPF, tiene la consideración de rendimiento del capital mobiliario la diferencia entre la prestación percibida y las primas satisfechas: 56.700 - 40.373,54 = 16.326,46.

2. Aplicación del régimen transitorio de reducción.

De acuerdo con el régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999, contenido en la disposición transitoria cuarta de la Ley del IRPF, cuando se perciba un capital diferido a partir del 01-01-2007, a la parte del rendimiento neto correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá en un 14,28 por 100 por cada año, redondeado por exceso, que medie entre el abono de la prima y el 31 de diciembre de 1994.

Para calcular el importe del rendimiento neto que puede ser objeto de reducción se procede de la siguiente forma:

a) Parte del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas antes de 31-12-1994.

Fecha pago	Importe primas	Tiempo hasta el cobro (años)	Tiempo hasta el cobro (días)	Coeficiente de ponderación (1)	Rendimiento por prima (2)
01/03/91	1.502,53	19,62	7.163	0,0798991	1.304,47
01/03/92	1.547,61	18,62	6.797	0,0781018	1.275,13
01/03/93	1.594,04	17,62	6.432	0,0761243	1.242,84
01/03/94	1.641,86	16,62	6.067	0,0739581	1.207,47

Notas:

(1) La determinación del coeficiente de ponderación es el resultado, redondeado al séptimo decimal, de la siguiente fracción:

$$\frac{\text{Prima x nº de años transcurridos hasta el cobro}}{\sum \text{(cada prima x nº años transcurridos hasta el cobro)}}$$

En el ejemplo, para la prima satisfecha el 01/03/91, dicha fracción es la siguiente:

(1.502,53 x 19,62) ÷ 368.960,649724100 = 0,0798991

Solución (continuación):

Para la prima satisfecha el 01/03/1992 dicha fracción es la siguiente:

(1.547,61 x 18,62) ÷ 368.960,649724100 = 0,0781018

Para el resto de las primas satisfechas con anterioridad a 31/12/1994, debe operarse de forma análoga.

(2) Una vez aplicado al rendimiento total del seguro (16.326,46) el coeficiente de ponderación de cada prima, se obtiene el rendimiento correspondiente a cada una de las primas, cuyo resultado se recoge en la columna correspondiente.

Para la prima satisfecha el 01/03/91, el rendimiento correspondiente será igual a: 16.326,46 x 0,0798991 = 1.304,47

Para la prima satisfecha el 01/03/1992, el rendimiento será igual a: 16.326,46 x 0,0781018 = 1.275,12 y así, sucesivamente.

b) Parte del rendimiento neto total correspondiente a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31-12-1994 generado con anterioridad a 20-01-2006.

Rendimiento por prima	Años hasta 31/12/1994	Días hasta 20/01/2006	Coeficiente de ponderación (1)	Rendimiento hasta 20/01/2006 (2)	Porcentaje de de reducción (3)	Importe de la reducción
1.304,47	4	5.439	0,7593187	990,51	57,12 %	565,78
1.275,13	3	5.073	0,7463587	951,70	42,84 %	407,71
1.242,84	2	4.708	0,7319652	909,72	28,56 %	259,82
1.207,47	1	4.343	0,7158398	864,36	14,28 %	123,43
				Reducción total aplicable		1.356,74

Notas:

(1) Para determinar la parte de la prestación que, correspondiendo a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se ha generado antes del 20 de enero de 2006, se multiplicará el rendimiento por prima por el coeficiente de ponderación que resulta del siguiente cociente:

En el numerador, días transcurridos entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.

En el denominador, días transcurridos entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación.

En nuestro ejemplo, para la prima satisfecha el 01/03/1991, dicha fracción es la siguiente: 5.439 ÷ 7.163 = 0,7593187. Para la prima satisfecha el 01/03/1992, dicha fracción sería 5.073 ÷ 6.797 = 0,7463587 y así, sucesivamente.

(2) El rendimiento reducible, es decir, el generado hasta 20/01/2006 viene determinado por el resultado de multiplicar el rendimiento por prima por el coeficiente de ponderación determinado conforme a lo indicado en la nota **(1)** anterior.

(3) El porcentaje de reducción es el resultado de multiplicar 14,28 por 100 por cada año, redondeado por exceso, que media entre el abono de la prima y el 31 de diciembre de 1994.

3. Determinación del rendimiento neto a incluir en la base imponible del ahorro.

El rendimiento neto a incluir en la base imponible del ahorro es la diferencia entre el rendimiento neto total y la reducción resultante de la aplicación del régimen transitorio (16.326,46 - 1.356,74) = 14.969,72.

Además del régimen transitorio de reducción comentado, el contribuyente podrá aplicar la compensación fiscal correspondiente. Véase las páginas 593 y ss. del Capítulo 18.

Seguros de rentas

1.º Seguros de rentas vitalicias inmediatas. (Art. 25.3 a) 2º Ley IRPF).

En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes:

- **40 por 100**, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.
- **35 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.
- **28 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.

- **24 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años.
- **20 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 66 y 69 años.
- **8 por 100**, cuando el perceptor tenga 70 o más años.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma. La parte de la renta que tenga la consideración de rendimiento de capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda, está sujeta a retención a cuenta al tipo del 19 por 100.

> ▪ ***Importante:*** *se entiende que las rentas han sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la adquisición de las mismas haya sido motivada por el fallecimiento del contratante, si el seguro es individual, o del asegurado si el seguro es colectivo contratado por la empresa.*

Este mismo régimen tributario resultará aplicable a las rentas vitalicias que se perciban de los planes individuales de ahorro sistemático que cumplan los requisitos establecidos en la disposición adicional tercera de la Ley del IRPF, incluso en los supuestos en que los citados planes individuales de ahorro sistemático sean el resultado de la transformación de determinados contratos de seguros de vida formalizados con anterioridad a 01-01-2007 en los que el contratante, asegurado o beneficiario sea el propio contribuyente. [17]

2.º Seguros de rentas temporales inmediatas. (Art. 25.3 a) 3º Ley IRPF).

Tratándose de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en los términos comentados en el apartado anterior, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes:

- **12 por 100**, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a 5 años.
- **16 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 5 e inferior o igual a 10 años.
- **20 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 10 e inferior o igual a 15 años.
- **25 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 15 años.

La parte de la renta que se considere rendimiento del capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda estará sujeta a retención a cuenta.

3.º Seguros de rentas diferidas, vitalicias o temporales. (Art. 25.3 a) 4º Ley IRPF).

Régimen general.

Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en los términos comentados en el número 1.º anterior, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos para las rentas inmediatas, vitalicias o temporales, en los números 1.º y 2.º anteriores.

Dicho resultado se incrementará en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, cuya determinación vendrá dada por la diferencia entre el valor actual financiero actua-

[17] Véase la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del IRPF relativa a la transformación de determinados contratos de seguros de vida en planes individuales de ahorro sistemático. Véase, asimismo, la disposición adicional quinta del Reglamento del IRPF relativa a la movilización total o parcial entre planes individuales de ahorro sistemático.

rial de la renta que se constituye y el importe de las primas satisfechas (Art. 18 Reglamento IRPF). Dicha rentabilidad se repartirá linealmente durante los 10 primeros años de cobro de dicha renta si la misma es vitalicia o entre los años de duración de la misma, con el máximo de 10 años, si la renta es temporal. Para su determinación puede utilizarse la siguiente fórmula:

$\frac{(VA - PS)}{N^{o}\ años}$	Siendo: - "VA" el valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye. - "PS" el importe de las primas satisfechas. - "Nº años" el número de años de duración de la renta temporal, con un máximo de 10 años. Si la renta es vitalicia, se tomará como divisor 10 años.

Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, el rendimiento del capital mobiliario será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en los números 1.º y 2.º anteriores, ya que la constitución de la renta tributó en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La parte de la renta que se considere rendimiento del capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda, estará sujeta a retención a cuenta.

■ ***Recuerde:*** *los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales, siempre que esta posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro, tributarán en el momento de constitución de las rentas de acuerdo con lo comentado en este número. En ningún caso, resultará de aplicación este régimen de tributación cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio.*

Ejemplo:

Don G.A.M. suscribió un contrato de seguro de vida de renta vitalicia diferida el día 3 de enero de 2001, satisfaciendo una prima anual de 6.000 euros pagadera el 5 de enero de cada uno de los años 2001 a 2010, ambos inclusive.

El 23 de octubre de 2010, coincidiendo con su 68 cumpleaños, comenzó a cobrar una renta vitalicia de 10.000 euros anuales.

Determinar el rendimiento neto de capital mobiliario, sabiendo que según certificación del actuario de la compañía aseguradora, el valor actual financiero actuarial de la renta vitalicia a cobrar asciende a 102.000 euros.

Solución:

El rendimiento neto de capital mobiliario vendrá dado por la suma de:

Porcentaje aplicable sobre la anualidad: 20 por 100 s/10.000	2.000
Rentabilidad hasta la constitución de la renta: (102.000 - 60.000) ÷ 10 **(1)**	4.200
Rendimiento de capital mobiliario: 2.000 + 4.200	6.200

(1) La rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye (102.000 euros) y el importe de las primas satisfechas (6.000 x 10 = 60.000), se reparte linealmente durante los diez primeros años de cobro de la renta, por lo que a partir del año undécimo el rendimiento del capital mobiliario estará constituido exclusivamente por 2.000 euros, ya que el porcentaje aplicable en función de la edad del rentista en el momento de constitución de la renta (68 años) permanece constante durante toda la vigencia de la renta.

Régimen especial de prestaciones por jubilación e invalidez.

Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de rentas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia, se integrarán en la base imponible como rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato.

En el supuesto de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico, a título gratuito e intervivos, se integrarán en la base imponible como rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda del valor actual actuarial de las rentas en el momento de la constitución de las mismas.

En ambos supuestos, no serán de aplicación los porcentajes previstos en los números 1.º y 2.º anteriores. La aplicación de este régimen está condicionada, además, al cumplimiento de los siguientes requisitos (Art. 19 Reglamento IRPF):

1º Que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, con dos años de antelación a la fecha de jubilación.

2º Las contingencias cubiertas deben ser las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto-legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE del 13 de diciembre).

De acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo las contingencias cubiertas por los Planes de Pensiones y por las que se satisfarán las prestaciones son las siguientes: jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual, o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez, determinadas conforme al Régimen correspondiente de Seguridad Social; muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad u orfandad, o a favor de otros herederos o personas designadas y dependencia severa o gran dependencia del partícipe regulada en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

3º Se entenderá que se ha producido algún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro cuando se incumplan las limitaciones que, en relación con el ejercicio de los derechos económicos, establecen la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo, respecto a los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas.

- ***Importante:*** *cumpliéndose los anteriores requisitos, este régimen especial se aplica con preferencia al régimen general anteriormente comentado.*

Ejemplo:

Don J.P.N. suscribió un contrato de seguro de vida de renta vitalicia diferida el 10 de mayo del año 2002, satisfaciendo una prima anual de 5.000 euros pagadera el día 10 de mayo de cada uno de los años 2002 a 2010, ambos inclusive.

El día 13 de mayo de 2010, coincidiendo con su 65 cumpleaños y con su fecha de jubilación, comenzó a cobrar una renta vitalicia de 4.500 euros anuales.

Determinar el rendimiento neto de capital mobiliario, sabiendo que según certificación del actuario de la compañía aseguradora, el valor actual financiero actuarial de la renta vitalicia a cobrar asciende a 65.000 euros.

Solución:

Aplicando el régimen especial de prestaciones por jubilación, resulta:

Rendimiento de capital mobiliario durante los 10 primeros años de cobro de la renta:

(+)	Rentas percibidas (4.500 x 10).....	45.000
(–)	Primas satisfechas (5.000 x 9)	45.000

(=) Rendimientos del capital mobiliario durante los 10 primeros años del cobro de la renta: 0

Rendimiento del capital mobiliario a partir del año undécimo de cobro de la renta: 4.500 euros cada año.

4.º Extinción de rentas temporales o vitalicias en el ejercicio del derecho de rescate. (Art. 25.3 a) 5º Ley IRPF)

El rendimiento del capital mobiliario en estos supuestos, siempre que las rentas no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, será el resultado de la siguiente operación:

(+)	Importe del rescate
(+)	Rentas satisfechas hasta el momento del rescate
(–)	Primas satisfechas
(–)	Cuantías que hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario, de acuerdo con lo indicado en los números anteriores
(–)	Rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas **(1)**
(=)	Rendimiento del capital mobiliario

(1) Únicamente en los supuestos en que las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos y cuando se trate de rentas cuya constitución se hubiera producido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, (1 de enero de 1999) por la rentabilidad que ya tributó con anterioridad.

Cuando la extinción de la renta se produzca como consecuencia del fallecimiento del perceptor, no se genera rendimiento del capital mobiliario para el mismo.

Las prestaciones percibidas en forma de renta por fallecimiento del beneficiario están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo cual no tributan en el Impuesto sobre la Renta.

5.º Planes individuales de ahorro sistemático. (Disposición adicional tercera Ley IRPF).

Los planes individuales de ahorro sistemático se configuran como contratos celebrados con entidades aseguradoras para constituir con los recursos aportados una renta vitalicia asegurada, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Los recursos aportados deben instrumentarse a través de seguros individuales de vida en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente.

Los seguros de vida aptos para esta fórmula contractual no serán los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible del Impuesto.

b) En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de ahorro individual sistemático y sus siglas quedan reservadas a los contratos que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

c) La renta vitalicia se constituirá con los derechos económicos procedentes de dichos seguros de vida. En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o periodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

d) La primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a diez años en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

Aportación anual y total máxima.

El límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos será de **8.000 euros**, y será independiente de los límites de aportaciones de sistemas de previsión social. Asimismo, **el importe total** de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de **240.000 euros** por contribuyente.

Disposición de derechos económicos.

En el supuesto de disposición, total o parcial, por el contribuyente antes de la constitución de la renta vitalicia de los derechos económicos acumulados se tributará conforme a lo previsto en la Ley del IRPF en proporción a la disposición realizada. A estos efectos, se considerará que la cantidad recuperada corresponda a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad.

En el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el período impositivo en el que se produzca la anticipación, la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de la Ley del IRPF.

Tributación de la renta vitalicia asegurada.

a) La rentabilidad que se ponga de manifiesto en la constitución de la renta vitalicia asegurada (diferencia entre el valor actual actuarial de la renta y la suma de las primas satisfechas) se encuentra exenta del IRPF.

b) La renta vitalicia que se perciba tributará de conformidad con los porcentajes establecidos para las rentas vitalicias inmediatas recogidos en las páginas 135 y s. de este mismo Capítulo.

Régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales percibidas a partir del 01-01-2007.

De acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria quinta de la Ley del IRPF, el régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales, inmediatas o diferidas, que se perciban a partir de 01-01-2007 distingue entre:

a) Rentas constituidas con anterioridad a 1 de enero de 1999.

La determinación de la parte de las rentas que se considera rendimiento de capital mobiliario se efectuará aplicando exclusivamente a la anualidad correspondiente los porcentajes señalados en los números 1.º y 2.º anteriores del apartado "Seguros de rentas", según se trate de rentas vitalicias o temporales, respectivamente.

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

En el rescate de rentas vitalicias o temporales, para el cálculo del rendimiento del capital mobiliario producido con motivo del rescate se restará la rentabilidad obtenida hasta la fecha

de constitución de la renta. La determinación de esta última cuantía se realizará de acuerdo con lo comentado en el número 4.º anterior del apartado "Seguros de rentas".

b) Rentas constituidas entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 2006.

La determinación de la parte de las rentas que se considera rendimiento de capital mobiliario se efectuará aplicando a la anualidad los porcentajes señalados en los números 1.º y 2.º anteriores, según se trate de rentas vitalicias o temporales, respectivamente.

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

Adicionalmente, en su caso, se añadirá la **rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta**. La determinación de esta última cuantía se realizará de acuerdo con lo comentado en el número 3.º anterior del apartado "Seguros de rentas".

Supuesto especial: contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, denominados "unit linked".

Los "unit linked" son seguros de vida en los que el tomador del seguro puede decidir y modificar los activos financieros en los que desea materializar las provisiones técnicas correspondientes a su seguro, asumiendo el riesgo de la inversión. En función de que estos contratos de seguros cumplan o no las condiciones establecidas en el artículo 14.2. h) de la Ley del IRPF, pueden resultarles aplicables dos regímenes tributarios diferentes:

a) Si concurre alguna de las condiciones legalmente establecidas al efecto durante toda la vigencia del contrato, el régimen fiscal aplicable es el de los contratos de seguro de vida expuesto en los apartados anteriores, sin que los traspasos realizados entre los activos aptos para materializar las inversiones tengan relevancia fiscal alguna.

b) Si no se cumple ninguna de las condiciones legalmente establecidas al efecto durante toda la vigencia del contrato, el tomador del seguro **deberá imputar en cada período impositivo** como rendimiento del capital mobiliario **la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo.**

En este supuesto, el importe imputado minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de estos contratos.

Condiciones legales que deben cumplirse durante toda la vigencia del contrato para que resulte aplicable el régimen general de los contratos de seguro de vida.

a) Que no se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

b) Que las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

- Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que:
  - Se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (BOE del 5).
  - Se trate de instituciones de inversión colectiva amparadas por la Directiva 85/611/CEE. del Consejo de 20 de diciembre de 1985.
- Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
  - La determinación de los activos deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora.

- La inversión de las provisiones deberá efectuarse en los activos aptos para la inversión de las provisiones técnicas recogidos en el artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.

- Las inversiones de cada conjunto de activos deberán cumplir los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por el texto refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, (BOE del 5 de noviembre) y su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquélla.

  No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de alguno de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.

- El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos en cuales debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, sin que en ningún caso pueda intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se inviertan las provisiones.

• En estos contratos, el tomador o el asegurado podrá elegir, de acuerdo con las especificaciones de la póliza, entre las distintas instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos, expresamente designados en los contratos, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

4. Rentas vitalicias o temporales derivadas de la imposición de capitales (Art. 25.3 b) Ley IRPF)

En las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, salvo cuando hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos en el número 1.º anterior para las rentas inmediatas vitalicias y en el número 2.º anterior para los seguros de rentas inmediatas temporales derivadas de contratos de seguros de vida.

Rendimientos a integrar en la base imponible general

(Art. 25.4 Ley IRPF)

Los rendimientos que deben incluirse en la base imponible general, cuya tributación se efectúa al tipo marginal que corresponda de la escala del impuesto, son los siguientes:

1. Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor.

Este supuesto puede darse en aquellos casos en los que el beneficiario o perceptor de los rendimientos derivados de la propiedad intelectual sea un tercero distinto del autor como, por ejemplo, un heredero.

Los rendimientos de la propiedad intelectual percibidos por los propios autores tienen la consideración fiscal de rendimientos del trabajo, siempre que se ceda el derecho a su explotación. No obstante, cuando esta actividad suponga la ordenación por cuenta propia de medios de

producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se califican como rendimientos de actividades profesionales o artísticas.

Finalmente, cuando no se ceda el derecho a su explotación, los rendimientos se calificarán como derivados de actividades empresariales.

2. Rendimientos procedentes de la propiedad industrial.

Para que los rendimientos derivados de la propiedad industrial tengan la consideración de rendimientos del capital mobiliario, es preciso que la propiedad industrial no esté afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente, ya que en este caso los rendimientos deberán incluirse entre los procedentes de dichas actividades.

3. Rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica.

Al igual que en el supuesto anterior, la consideración de estos rendimientos como derivados del capital mobiliario está condicionada al hecho de que la asistencia técnica no se preste en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso los rendimientos se comprenderán entre los procedentes de la actividad económica desarrollada.

4. Rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas.

Siempre que el arrendamiento no constituya en sí mismo una actividad económica. En relación con el arrendamiento de bienes muebles, debe señalarse que si éstos se arriendan conjuntamente con el bien inmueble en el que se sitúan, el rendimiento obtenido se computará íntegramente entre los procedentes del capital inmobiliario.

Asimismo, debe diferenciarse entre el arrendamiento de un negocio y el de un local de negocio: si lo que se arrienda es una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas, el rendimiento percibido se computará entre los procedentes del capital mobiliario; si el objeto del arrendamiento es únicamente el local de negocio, el rendimiento se considerará procedente del capital inmobiliario.

5. Rendimientos procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador.

Tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario los procedentes del subarrendamiento que sean percibidos por el subarrendador, siempre que no constituyan actividad económica. Los rendimientos percibidos por el titular del inmueble o del derecho real sobre el mismo tienen la consideración de rendimientos de capital inmobiliario.

6. Rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.

Las cantidades percibidas por el contribuyente por la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, salvo que la cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso, se califica como rendimiento de la actividad económica. **(18)**

Gastos deducibles. (Arts. 26.1 b) Ley IRPF y 20 Reglamento).

Rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos. En estos supuestos, serán

(18) Cuando los rendimientos se perciban por personas o sociedades cesionarias del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, resulta aplicable el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen cuyo comentario se realiza en las páginas 303 y ss. del Capítulo 10.

deducibles de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención, así como el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de los que procedan los ingresos.

A estos efectos, tienen la consideración de gastos deducibles los previstos como tales para los rendimientos del capital inmobiliario comentados en el capítulo anterior, con la salvedad de que no resulta de aplicación el límite previsto para intereses y demás gastos de financiación y gastos de reparación y conservación .

Reducción del rendimiento neto (Arts. 26.2 Ley IRPF y 21 Reglamento IRPF).

Cuando los rendimientos que se integran en la base imponible general tengan un período de generación superior a dos años, así como cuando se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, **su importe neto se reducirá en un 40 por 100.**

A estos efectos, se consideran rendimientos del capital mobiliario, obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente los siguientes, siempre que, además, se imputen en un único período impositivo:

a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento.

b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de arrendamiento.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

Cuando los rendimientos del capital mobiliario, con un período de generación superior a dos años, **se perciban de forma fraccionada**, la reducción del 40 por 100 sólo resulta aplicable cuando 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.

- ***Recuerde:*** *Los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios que procedan de entidades vinculadas con el contribuyente en los términos establecidos en el artículo 16.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que correspondan al exceso del importe de los capitales propios cedidos a la entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última, forman parte de la base imponible general.*

Valoración de los rendimientos del capital mobiliario en especie

El perceptor deberá computar, en concepto de ingresos íntegros, **el resultado de sumar al valor de mercado del bien, derecho o servicio recibido el importe del ingreso a cuenta**, salvo en los supuestos en que dicho ingreso a cuenta le hubiera sido repercutido. (Art. 43.2 Ley IRPF).

El ingreso a cuenta deberá determinarse por la persona o entidad pagadora de este tipo de retribuciones aplicando el porcentaje que corresponda al **resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador del bien, derecho o servicio entregado.** (Art. 103 Reglamento IRPF).

Los citados datos habrán de figurar en la certificación que, a estos efectos, la persona o entidad pagadora está obligada a facilitar al perceptor. En definitiva, los ingresos íntegros correspondientes a este tipo de retribuciones se determinarán de la siguiente forma:

Ingresos íntegros = Valor de mercado + Ingreso a cuenta no repercutido

Ejemplo:

El 30 de junio de 2010, la Caja de Ahorros "XX" entrega a doña B.L.H., por la imposición de 60.101,21 euros a plazo fijo durante un año, un equipo informático cuyo coste de adquisición para la entidad bancaria ascendió a 1.202,02 euros. La entrega del ordenador se realiza en el momento de efectuar la imposición. El valor de mercado de dicho ordenador asciende a 1.803,04 euros.

Determinar el rendimiento íntegro que doña B.L.H. deberá consignar en la declaración por este concepto.

Solución:

El rendimiento íntegro fiscalmente computable por la entrega del equipo informático será:

	Valor de mercado	1.803,04
más:	Ingreso a cuenta (19% s/1.442,42) **(1)**	274,06
	Ingresos íntegros	2.077,10

(1) El ingreso a cuenta ha sido determinado por la entidad financiera de acuerdo con el siguiente detalle:

- Coste de adquisición 1.202,02
- Incremento del 20% 240,40
- Base del ingreso a cuenta 1.442,42
- Importe del ingreso a cuenta (19% s/1.442,42) 274,06

Individualización de los rendimientos del capital mobiliario

(Art. 11.3 Ley IRPF).

Los rendimientos del capital mobiliario corresponden a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos. Por lo tanto, serán los mencionados titulares quienes deberán incluir los correspondientes rendimientos en su declaración del Impuesto sobre la Renta.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad de los bienes o derechos corresponda a varias personas, los rendimientos se considerarán obtenidos por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad. Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como ingresos íntegros y gastos deducibles las cantidades que resulten de aplicar, respectivamente, sobre los ingresos y gastos totales producidos por el bien o derecho de que se trate, el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

- ***Matrimonios:*** *los rendimientos procedentes de bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderán por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Por el contrario, los rendimientos procedentes de bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderán íntegramente a éste.*

Imputación temporal de los rendimientos del capital mobiliario

Regla general. (Art. 14.1 a) Ley IRPF).

Los rendimientos del capital mobiliario, tanto los ingresos como los gastos, deben imputarse al período impositivo en el que sean exigibles por su perceptor, con independencia del momento en que se haya producido el cobro de los ingresos y el pago de los gastos.

Reglas especiales.

Rendimientos pendientes de resolución judicial. (Art. 14.2 Ley IRPF).

Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de un rendimiento por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía (no la mera falta de pago), los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que la sentencia judicial adquiera firmeza.

Rendimientos negativos derivados de la transmisión de activos financieros. (Art. 25.2 Ley IRPF).

Cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, se integrarán en la base imponible del ahorro a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Las prestaciones derivadas de contratos de seguro de vida e invalidez.

Las prestaciones derivadas de contratos de seguro de vida e invalidez que generen rendimientos del capital mobiliario se imputarán al período impositivo que corresponda al momento en que, una vez acaecida la contingencia cubierta en el contrato, la prestación resulte exigible por el beneficiario del seguro.

Rendimientos estimados del capital mobiliario.

Los rendimientos estimados del capital mobiliario se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidos. Dicho período coincidirá con aquél en que se realizó la prestación del bien o derecho generador del rendimiento.

Caso práctico

Matrimonio formado por don L.C.A. y doña D.Z.H., de 76 y 75 años de edad, respectivamente, casados en régimen de gananciales.

Durante el año 2010 han tenido lugar los siguientes hechos con trascendencia fiscal:

- Desde que don L.C.A. dejó su explotación directa al jubilarse, el matrimonio tiene cedido en arrendamiento un establecimiento de cafetería, propiedad de ambos. El canon arrendaticio durante el año 2010 fue de 1.382,33 euros mensuales, habiendo practicado el arrendatario la correspondiente retención a cuenta al efectuar cada uno de los pagos. En el arrendamiento de la cafetería se incluyen tanto el local como la totalidad de las instalaciones y el mobiliario, siendo a cargo del arrendatario la reposición del menaje, la vajilla y la ropa de mesa, así como las compras y los gastos corrientes producidos por el funcionamiento ordinario del negocio.

  La depreciación efectiva del local, adquirido en 1974 y destinado desde entonces al negocio de cafetería que el matrimonio tiene ahora arrendado, se cifra en un importe de 901,52 euros durante el año 2010.

El mobiliario fue adquirido el 31-12-2008 por un importe de 15.476,06 euros, siendo fiscalmente admisible en 2010 practicar una amortización del 10 por 100.

Los gastos satisfechos por el matrimonio en relación con la cafetería durante el ejercicio 2010, arrojan los importes siguientes:

- 1.171,97 euros, por una reparación de la instalación de aire acondicionado.
- 691,16 euros, del recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Urbana).
- 360,61 euros, por gastos de administración.

- El 2 de mayo de 1998 suscribieron 100 obligaciones convertibles y emitidas a 12 años de la Sociedad "P.S" por su importe nominal equivalente a 6.010,12 euros, más el equivalente a 60,10 euros de comisiones y gastos.

  El tipo de interés pactado es del 7,5 por 100, pagadero anualmente durante el mes de mayo, estando adicionalmente prevista una prima de conversión, consistente en una rebaja del 20 por 100 sobre la cotización en Bolsa de las acciones de la Sociedad "P.S." en el día de la conversión.

  El día 2 de mayo de 2010 se convirtieron las obligaciones en acciones, recibiendo 500 acciones de 6,01 euros, que se valoraron a estos efectos al 200%. El cambio medio en la sesión de Bolsa de aquel día fue del 250%.

- En 1994 adquirieron unas acciones de "T.P.S", para cuya financiación solicitaron un préstamo bancario. En 2010 percibieron dividendos de dicha sociedad por un importe íntegro de 1.502,53 euros, abonando como gastos de administración y depósito de estos valores la cantidad de 90,15 euros.

- El 31 de diciembre de 2010 el banco les comunica que, durante dicho año, ha abonado en su cuenta corriente las siguientes partidas:
  - 6.010,12 euros, importe del reembolso de una Letra del Tesoro que habían adquirido un año antes por 5.769,72 euros.
  - 36,61 euros, en concepto de intereses producidos por la cuenta corriente. Sobre dichos intereses consta una retención de 6,96 euros.

Don L.C.A. y Doña D.Z.H. optan por presentar declaración conjunta del Impuesto sobre la Renta.

Determinar el rendimiento neto del capital mobiliario a integrar en la base imponible general y en la base imponible del ahorro.

Solución:

Nota previa.- Al tratarse de un matrimonio en régimen de gananciales y proceder todos los ingresos de elementos patrimoniales cuya titularidad pertenece en común a ambos cónyuges, los rendimientos corresponderán por mitad a cada uno de ellos. Por lo tanto, en el supuesto de que hubieran optado por presentar declaraciones individuales, cada uno incluiría en su declaración la mitad de los ingresos fiscalmente computables y la mitad de los gastos fiscalmente deducibles que más abajo se determinan. Sin embargo, al haber optado por declarar conjuntamente deberán acumular la totalidad de los ingresos y gastos producidos.

1. Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro.

1.1 Rendimientos de las obligaciones convertibles de la sociedad "P.S".

La rentabilidad obtenida en 2010 se compone de dos partes: intereses (parte explícita) y prima de conversión (parte implícita). Por lo tanto, las obligaciones de "P.S" constituyen un activo financiero con rendimiento mixto.

Cupón mayo 2010:		
Ingresos íntegros (7,5% s/6.010,12)		450,76
Retenciones (19% s/450,76)	85,64	
Conversión:		
Valor en Bolsa acciones recibidas (500 x 6,01 x 250/100).....	7.512,50	
menos: Coste obligaciones entregadas (6.010,12 + 60,10 de gastos)	6.070,22	
Ingresos íntegros (7.512,50 - 6.070,22).....		1.442,28
Retenciones (No sujeto a retención)		

Solución (continuación):

1.2 Dividendos de acciones de "T.P.S.":

Ingresos íntegros		1.502,53
Exención		1.500,00
Ingresos íntegros computables		2,53
Retenciones (19% s/1.502,53)	285,48	

1.3 Reembolso Letra del Tesoro:

Valor reembolso		6.010,12
menos: Valor adquisición		5.769,72
Rendimiento íntegro (6.010,12 - 5.769,72)		240,40
Retenciones (No sujeto a retención)		

1.4 Intereses de cuenta corriente:

Ingresos íntegros		36,61
Retención (19% s/36,61)	6,96	

Determinación del rendimiento neto total a integrar en la base imponible del ahorro.

Total ingresos íntegros (450,76 + 1.442,28 + 2,53 + 240,40 + 36,61)		2.172,58
Gastos fiscalmente deducibles		90,15
Rendimiento neto = rendimiento neto reducido		2.082,43
Total retenciones soportadas (85,64 + 285,48 + 6,96) **(1)**	378,08	

2. Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general.

2.1 Arrendamiento de la cafetería.

Se trata del arrendamiento de un negocio en funcionamiento, en el que conjuntamente con el local se ceden las instalaciones, el mobiliario, la clientela, etc. Por consiguiente, el rendimiento del capital obtenido debe integrarse en la base imponible general.

La determinación del rendimiento neto se efectúa con arreglo al siguiente detalle:

Ingresos íntegros:		
- Canon arrendaticio (1.382,33 x 12 meses)		16.587,96
Gastos deducibles:		
- Recibo I.B.I.	691,16	
- Reparación aire acondicionado	1.171,97	
- Gastos de administración	360,61	
- Amortización local	901,52	
- Amortización mobiliario (10% s/ 15.476,06)	1.547,61	
Total		4.672,87
Rendimiento neto		11.915,09
Reducción		0
Rendimiento neto reducido		11.915,09
Retenciones soportadas (19% s/16.587,96) **(1)**	3.151,71	

(1) Las retenciones soportadas sobre los rendimientos del capital mobiliario deben incluirse en la casilla *743* de la página 14 de la declaración.

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 3 del modelo D-100)

B Rendimientos del capital mobiliario

• Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro

Intereses de cuentas, depósitos y activos financieros en general (*)	022	487,37
Intereses de activos financieros con derecho a la bonificación prevista en la disposición transitoria 11.ª de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*)	023	
Dividendos y demás rendimientos por la participación en fondos propios de entidades *(véase la Guía)*	024	2,53
Rendimientos procedentes de la transmisión o amortización de Letras del Tesoro	025	240,40
Rendimientos procedentes de la transmisión, amortización o reembolso de otros activos financieros (*)	026	1.442,28
Rendimientos procedentes de contratos de seguro de vida o invalidez y de operaciones de capitalización	027	
Rendimientos procedentes de rentas que tengan por causa la imposición de capitales y otros rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro	028	

(*) *Salvo que, de acuerdo con lo dispuesto en artículo 46 de la Ley del Impuesto, deban formar parte de la base imponible general.*

Total ingresos íntegros (022 + 023 + 024 + 025 + 026 + 027 + 028) ..... 029 — 2.172,58

Gastos fiscalmente deducibles: gastos de administración y depósito de valores negociables, exclusivamente ..... 030 — 90,15

Rendimiento neto (029 - 030) ..... 031 — 2.082,43

Reducción aplicable a rendimientos derivados de determinados contratos de seguro (disposición transitoria 4.ª de la Ley del Impuesto). *Véase la Guía* 032

Rendimiento neto reducido (031 - 032) ..... 035 — 2.082,43

• Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general

Rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos	040	16.587,96
Rendimientos procedentes de la prestación de asistecia técnica, salvo en el ámbito de una actividad económica	041	
Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor	042	
Rendimientos procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a una actividad económica	043	
Otros rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general	044	

Total ingresos íntegros (040 + 041 + 042 + 043 + 044) ..... 045 — 16.587,96

Gastos fiscalmente deducibles *(exclusivamente los que se indican en la Guía de la declaración)* ..... 046 — 4.672,87

Rendimiento neto (045 - 046) ..... 047 — 11.915,09

Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 26.2 de la Ley del Impuesto) 048

Rendimiento neto reducido (047 - 048) ..... 050 — 11.915,09

Fiscalidad de los contratos de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización

Concepto	Rendimiento neto del capital mobiliario	Reducciones del rendimiento neto
Prestaciones en forma de capital derivadas de seguros de vida.	(CP – PS) CP = Capital percibido PS = Primas satisfechas	**Régimen transitorio de contratos generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 01/01/1999** (D.T. 4ª Ley IRPF): La parte del rendimiento neto total correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31/12/1994, generado con anterioridad a 20-01-2006, se reducirá el porcentaje del 14,28% por cada año que medie entre el abono de la prima y el 31/12/1994. Para determinar dicha parte del rendimiento deberán aplicarse sucesivamente los siguientes coeficientes de ponderación: $\frac{\text{Prima x Nº años hasta el cobro}}{\sum \text{(cada prima x Nº años hasta el cobro)}}$ $\frac{\text{Días desde pago prima hasta 20-01-2006}}{\text{Días desde pago prima hasta fecha cobro}}$
Prestaciones de invalidez en forma de capital.	(CP – PS)	NO
Prestaciones derivadas de operaciones de capitalización en forma de capital diferido.	(CP – PS)	NO
Rentas vitalicias inmediatas derivadas de seguros de vida o invalidez.	anualidad x { 40% si perceptor < 40 años 35% si perceptor 40-49 años 28% si perceptor 50-59 años 24% si perceptor 60-65 años 20% si perceptor 66-69 años 8% si perceptor 70 ó más años	NO
Rentas temporales inmediatas derivadas de seguros de vida o invalidez.	anualidad x { 12% si d.r. ≤ 5 años 16% si d.r. > 5 ≤ 10 años 20% si d.r. > 10 ≤ 15 años 25% si d.r. > 15 años siendo d.r. = duración de la renta	NO

(Continúa)

Fiscalidad de los contratos de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización

Concepto	Rendimiento neto del capital mobiliario	Reducciones del rendimiento neto
Rentas temporales o vitalicias diferidas. **(1)**	$a + \frac{(VA - PS)}{N}$ Siendo: a = anualidad x porcentaje según edad del perceptor o duración de la renta (el mismo de rentas temporales o vitalicias inmediatas). VA = Valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye. PS = Importe de las primas satisfechas. N = nº de años de duración de la renta temporal, con el máximo de 10 años. Si la renta es vitalicia, se tomará como divisor 10 años. Nota: Cuando las rentas hayan sido adquiridas a título gratuito inter-vivos, el RCM será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda a las rentas temporales o vitalicias inmediatas.	NO
Rentas diferidas percibidas como prestaciones por jubilación e invalidez, cuando no haya existido movilización de las provisiones durante la vigencia del seguro.	Exceso de la prestación sobre las primas satisfechas. (A partir del momento en que la cuantía de la prestación exceda del importe total de dichas primas). Nota: En el supuesto de que la renta haya sido adquirida a título gratuito inter-vivos, el RCM será el exceso de la prestación sobre el valor actual actuarial de las rentas en el momento de constitución de las mismas.	NO
Extinción de rentas temporales o vitalicias por el ejercicio del derecho de rescate.	Importe del rescate + rentas satisfechas hasta el momento rescate – primas satisfechas – cuantías que hayan tributado como RCM conforme a los apartados anteriores. Nota: Cuando las rentas hayan sido adquiridas a título gratuito inter-vivos o se trate de rentas constituidas antes de 01-01-1999, se restará adicionalmente la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas.	Régimen transitorio (Las reducciones del régimen transitorio no resultan aplicables a los contratos de seguro cuyas rentas se hubieran constituido antes del 01/01/1999).
Seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión "unit linked".	A) Si no resulta de aplicación la regla especial de imputación temporal (art.14.2.h, Ley IRPF). En función de que la percepción se perciba en forma de capital o de renta, se aplicarán las reglas comentadas en los anteriores apartados.	NO
	B) Si resulta de aplicación la regla especial de imputación temporal (art.14.2.h, Ley IRPF). Rendimiento neto anual = diferencia del valor liquidativo entre los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo.	NO

(1) Cuando dichas rentas se hubieran constituido con anterioridad a 01-01-1999, la rentabilidad es únicamente el resultado de aplicar los porcentajes señalados para las rentas vitalicias o temporales inmediatas, según corresponda. Véase la D.T.quinta de la Ley del IRPF.

Capítulo 6. Rendimientos de actividades económicas. Cuestiones generales

Sumario

Concepto de rendimientos de actividades económicas

Delimitación de los rendimientos de actividades económicas

a) Distinción entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales

b) Distinción entre rendimientos de actividades empresariales mercantiles y no mercantiles

Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio personal al patrimonio empresarial o profesional: afectación

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal: desafectación

Transmisiones de elementos patrimoniales afectos

Método y modalidades de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas

Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

Criterios de imputación temporal de los componentes del rendimiento neto de actividades económicas

Criterio general de imputación fiscal: principio del devengo

Criterios especiales de imputación fiscal

Otros criterios especiales de imputación fiscal contenidos en el Reglamento del IRPF

Otros criterios de imputación fiscal propuestos por el contribuyente

Supuestos especiales de integración de rentas pendientes de imputación

Individualización de los rendimientos de actividades económicas

Prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar

Cesiones de bienes o derechos entre miembros de la misma unidad familiar

Particularidades en las actividades acogidas al método de estimación objetiva

Concepto de rendimientos de actividades económicas

(Art. 27.1 y 2 Ley IRPF)

De acuerdo con la redacción legal, el concepto de rendimientos de actividades económicas viene delimitado por la concurrencia de las siguientes notas:

- **Existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos.**
- **Finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.**

En particular, tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas, los que procedan del ejercicio de:

- Actividades extractivas.
- Actividades de comercio.
- Actividades de prestación de servicios.
- Actividades de artesanía.
- Actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
- Actividades de fabricación.
- Actividades pesqueras.
- Actividades de construcción.
- Actividades mineras.
- Profesiones liberales, artísticas o deportivas.

▪ ***Importante:*** *el arrendamiento de bienes inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurran las dos circunstancias siguientes:*

- Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

- Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

La falta de alguno de estos dos requisitos determina que los rendimientos derivados de esta actividad se consideren, a efectos del IRPF, rendimientos del capital inmobiliario.

Delimitación de los rendimientos de actividades económicas

Pese a ser única la definición legal de los rendimientos de actividades económicas, es preciso diferenciar dentro de los mismos los derivados del ejercicio de actividades empresariales y profesionales y dentro de las primeras las de naturaleza mercantil y no mercantil. La importancia de estas distinciones radica en el diferente tratamiento fiscal de unos y otros rendimientos, en aspectos tan señalados como son la sujeción a retención o a ingreso a cuenta, las obligaciones de carácter contable y registral a cargo de los titulares de dichas actividades y la declaración separada de los mismos. Desde esta última perspectiva, el modelo de declaración distingue los siguientes tipos y claves de actividades económicas:

Clave	Tipo de actividad
1	Actividades empresariales de carácter mercantil
2	Actividades agrícolas y ganaderas (excepto las que proceda declarar con Clave 6)
3	Otras actividades empresariales de carácter no mercantil
4	Actividades profesionales de carácter artístico o deportivo
5	Restantes actividades profesionales
6	Actividades agrarias afectadas en 2010 por catástrofes naturales (Ley 3/2010)

a) Distinción entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales

La normativa reguladora del IRPF establece como reglas de diferenciación las siguientes:

Reglas generales.

• **Son rendimientos de actividades profesionales** los que deriven del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda (actividades profesionales de carácter general) y Tercera (actividades profesionales de carácter artístico o deportivo) de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (BOE del 29); mientras que **son rendimientos de actividades empresariales** los que procedan de actividades incluidas como tales en la Sección Primera de las mencionadas Tarifas (Art. 95.2 a) Reglamento IRPF).

> En relación con las actividades profesionales desarrolladas por comunidades de bienes, sociedades civiles y otras entidades en régimen de atribución de rentas, debe matizarse que, pese a que dichas entidades deban tributar por la Sección Primera de las Tarifas del IAE por el ejercicio de tales actividades, éstas mantienen a efectos del IRPF su carácter de actividades profesionales y no empresariales.

Con arreglo a este criterio, **son rendimientos de actividades profesionales los obtenidos, mediante el ejercicio libre de su profesión**, siempre que dicho ejercicio suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, entre otros, por: veterinarios, arquitectos, médicos, abogados, notarios, registradores, corredores de comercio colegiados, actuarios de seguros, agentes y corredores de seguros, cantantes, maestros y directores de música, expendedores oficiales de loterías, apuestas deportivas y otros juegos incluidos en la red de la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado.

• **No se consideran rendimientos de actividades profesionales**, las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa por las funciones que realizan en la misma, vengan obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales y, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenden entre los rendimientos del trabajo, en cuyo apartado deben declararse (Art. 95.3 Reglamento IRPF)

• **Son rendimientos empresariales los derivados, entre otras, de las siguientes actividades**: extractivas, mineras, de fabricación, confección, construcción, comercio al por mayor, comercio al por menor, servicios de alimentación, de transporte, de hostelería, de telecomunicación, etc.

Reglas particulares.

Las dificultades que pueden presentarse a la hora de calificar correctamente determinados supuestos concretos de rendimientos han propiciado que la normativa reguladora del IRPF contemple y regule específicamente los siguientes casos particulares:

• **Autores o traductores de obras** (Arts. 17.2 d) Ley IRPF y 95.2 b) 1º Reglamento IRPF).

Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, constituyen **rendimientos del trabajo**, salvo cuando dicha actividad suponga la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios, en cuyo caso los rendimientos se califican como **derivados de actividades económicas**. En el supuesto de que así suceda, los rendimientos **son empresariales** cuando los propios autores o traductores editan directamente sus obras, **y profesionales** si los autores o traductores ceden la explotación de las mismas a un tercero. Finalmente, cuando el benefi-

ciario o perceptor de los derechos de autor sea un tercero distinto del autor o traductor (por ejemplo, herederos), constituyen para el perceptor **rendimientos del capital mobiliario**.

- **Comisionistas** (Art. 95.2 b) 2º Reglamento IRPF).

Son rendimientos profesionales los obtenidos por los comisionistas cuando su actividad se limite a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por el contrario, cuando, además de la función descrita anteriormente, asuman el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles en las que participen, **el rendimiento** deberá calificarse como **empresarial**.

Constituyen **rendimientos del trabajo** los derivados de la relación laboral especial con la empresa a la que los comisionistas o agentes comerciales representan y que no suponen una ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos.

- **Profesores** (Art. 95.2 b) 3º Reglamento IRPF).

Tienen la consideración de **rendimientos** derivados de actividades **profesionales** los obtenidos por estas personas, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas que impartan, siempre que ejerzan esta actividad, bien en su domicilio, en casas particulares o en academia o establecimiento abierto, sin relación laboral o estatutaria.

Si la relación de la que procede la remuneración fuese laboral o estatutaria, los **rendimientos** se comprenderán entre los derivados **del trabajo**.

Por su parte, la enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de **actividad empresarial**.

- **Conferencias, coloquios, seminarios y similares** (Arts. 17.2 c) y 17.3 Ley IRPF).

Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares tienen la consideración de **rendimientos del trabajo**, incluso cuando dichas actividades se presten al margen de una relación laboral o estatutaria.

> No obstante, cuando tales actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (por ejemplo, cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y su participación en las conferencias, coloquios o cursos se corresponda con materias relacionadas directamente con el objeto de la actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de su actividad, o en los supuestos en que se intervenga como organizador de los cursos o se participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos), los rendimientos obtenidos se calificarán como rendimientos derivados del ejercicio de actividades profesionales.

b) Distinción entre rendimientos de actividades empresariales mercantiles y no mercantiles

De acuerdo con la normativa mercantil, no tienen la consideración de actividades empresariales mercantiles las agrícolas, las ganaderas y las actividades de artesanía, siempre que en este último caso las ventas de los objetos construidos o fabricados por los artesanos se realice por éstos en sus talleres. El resto de actividades empresariales se reputan mercantiles. (1)

(1) El artículo 326 del Código de Comercio dispone que no se reputarán mercantiles, entre otras, las ventas que hicieren los propietarios y labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganados, o de las especies en que se les paguen las rentas, así como las ventas que, de los objetos construidos o fabricados por los artesanos, hicieren éstos en sus talleres.

Calificación fiscal de los rendimientos obtenidos en el desarrollo de determinadas actividades

Profesores	Calificación
En academia propia	Empresarial
A domicilio, clases particulares	Profesional
En Institutos, Colegios, Universidades, etc., con relación laboral o estatutaria	Trabajo

Agentes comerciales y comisionistas	Calificación
Acercan o aproximan a las partes interesadas sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones	Profesional
Asumen el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles u operan en nombre propio	Empresarial
Con relación laboral (de carácter común o especial) con la empresa que representan sin ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos	Trabajo

Abogados	Calificación
Cantidades percibidas en turno de oficio	Profesional
Cantidades percibidas en el ejercicio libre de su profesión	Profesional
Cantidades percibidas a sueldo de una empresa (aunque figuren inscritos en sus respectivos Colegios profesionales)	Trabajo

Propiedad intelectual o industrial	Calificación
Autores que editan sus propias obras	Empresarial
Autores que no editan sus propias obras y ordenan por cuenta propia medios de producción	Profesional
Autores que no editan sus obras y no ordenan medios de producción	Trabajo

Conferencias, coloquios, seminarios y similares	Calificación
Con carácter general	Trabajo
Si existe ordenación por cuenta propia de medios de producción	Profesional

Mensajeros	Trabajo

Agentes, subagentes y corredores de seguros y sus colaboradores mercantiles (1)	Profesional

Vendedores del cupón de la ONCE	Trabajo

Expendedores oficiales de la red comercial de la entidad pública empresarial de Loterías y Apuestas del Estado (LAE)	Profesional

Farmacéuticos	Calificación
Venta de productos farmacéuticos	Empresarial
Análisis y elaboración de fórmulas magistrales	Profesional

Notarios, Registradores y Agentes de Aduanas	Profesional

(1) Los trabajadores de entidades aseguradoras o de los mediadores anteriores, aunque produzcan excepcionalmente algún seguro, perciben rendimientos del trabajo.

Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica

(Arts. 29 Ley IRPF y 22 Reglamento)

De acuerdo con la normativa reguladora del IRPF anteriormente citada, los criterios de afectación de bienes y derechos al ejercicio de una actividad económica son los siguientes:

1º Son bienes y derechos afectos a una actividad económica los necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales o profesionales.

Conforme a este criterio, se consideran expresamente afectos los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

De acuerdo con lo expuesto, no pueden considerarse afectos aquellos bienes destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento o recreo.

> ▪ ***Importante:*** *en ningún caso, tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad (acciones o participaciones) y de la cesión de capitales a terceros como, por ejemplo, todo tipo de cuentas bancarias.*

2º Los elementos afectos han de utilizarse sólo para los fines de la actividad.

Con arreglo a esta nota, no pueden considerarse afectos aquellos bienes y derechos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante.

> A estos efectos, se consideran utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.

Esta excepción no es aplicable a los automóviles de turismo y sus remolques, las motocicletas y las aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo. Estos bienes únicamente tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de una actividad económica **cuando se utilicen exclusivamente para los fines de la misma**, sin que en ningún caso puedan considerarse afectos en el supuesto de utilizarse también para necesidades privadas, ni siquiera aunque dicha utilización sea accesoria y notoriamente irrelevante.

Sin embargo, como excepción de la excepción, se admite la utilización para necesidades privadas (siempre que sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante) sin perder por ello su condición de bienes afectos, de los automóviles de turismo y demás medios de transporte que, estando incluidos en la enumeración del párrafo anterior, se relacionan a continuación:

a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados a desplazamientos profesionales de representantes o agentes comerciales.

e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se consideran automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas, los definidos como tales en el anexo del Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

3º La utilización necesaria y exclusiva para los fines de la actividad de un bien divisible puede recaer únicamente sobre una determinada parte del mismo (afectación parcial) y no necesariamente sobre su totalidad.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, sin que en ningún caso sean susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.

La afectación parcial de un elemento patrimonial comporta importantes consecuencias fiscales ya que, los ingresos y gastos correspondientes a dicha parte del bien deben incluirse entre los correspondientes a la actividad económica a que esté afecto.

4º No se entienden afectados aquellos elementos patrimoniales que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica (libro registro de bienes de inversión) que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

5º En caso de matrimonio, la afectación de un elemento patrimonial está condicionada a que su titularidad sea privativa del cónyuge que ejerce la actividad, o bien, que sea ganancial o común a ambos cónyuges.

Si se utiliza un elemento común o ganancial, el titular debe considerarlo plenamente afectado a la actividad, aunque el citado bien pertenezca a ambos cónyuges. Por contra, los bienes privativos del cónyuge que no ejerce la actividad económica no pueden considerarse afectos a la misma sino que tienen la consideración de elementos patrimoniales cedidos.

Ejemplos:

1. Don V.R.V., abogado en ejercicio, utiliza el ordenador de su despacho profesional para asuntos particulares en determinados días festivos.

   La utilización del ordenador, que objetivamente tiene el carácter de inmovilizado adquirido y utilizado para el desarrollo de la actividad profesional, en días inhábiles está expresamente recogida en el Reglamento como una excepción al requisito de la exclusividad de la afectación, por lo que, en este caso, el ordenador puede considerarse en su totalidad como un bien afecto.

2. Don S.A.M., taxista, suele utilizar su vehículo en ciertos días de descanso para ir al campo con su familia.

   La utilización del taxi para necesidades privadas en días inhábiles en los que se interrumpe el normal ejercicio de la actividad, no impide considerar dicho vehículo plenamente afecto a la actividad empresarial desarrollada por su titular, al tratarse de un vehículo destinado al transporte de viajeros mediante contraprestación y aparecer expresamente exceptuado del requisito de exclusividad absoluta aplicable con carácter general a los automóviles de turismo.

3. Don A.A.R., médico oftalmólogo, utiliza dos habitaciones de su vivienda exclusivamente como consulta. Dichas habitaciones, que tienen 40 m^2 y así consta en la correspondiente alta del Impuesto sobre Actividades Económicas, representan el 30% de la superficie total de la vivienda habitual. ¿Puede considerarse afectada a la actividad profesional la superficie utilizada para consulta y, consiguientemente, deducirse de los rendimientos de la actividad los gastos correspondientes a dicha superficie?

Ejemplos (continuación):

La parte de la vivienda utilizada exclusivamente como consulta puede considerarse afectada a la actividad profesional desarrollada por su titular; por lo tanto, los gastos propios y específicos de esta parte de la vivienda pueden deducirse de los rendimientos íntegros de la actividad profesional.

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio personal al patrimonio empresarial o profesional: afectación (Arts. 28.3 Ley IRPF y 23 Reglamento).

El patrimonio empresarial o profesional está constituido por todos aquellos bienes o derechos integrados en el ámbito organizativo de una actividad económica desarrollada por su titular. Por su parte, el patrimonio particular comprende el resto de bienes o derechos cuya titularidad corresponde igualmente al contribuyente, pero que no están afectos al desarrollo de ninguna actividad económica.

Los principios y reglas que rigen la afectación de bienes o derechos son los siguientes:

1º La incorporación de un bien a la actividad económica desde el patrimonio personal del contribuyente titular de la misma no produce alteración patrimonial a efectos fiscales mientras el bien continúe formando parte de su patrimonio.

2º El elemento patrimonial se incorpora a la contabilidad del contribuyente por el valor de adquisición que tuviese el mismo en el momento de la afectación.

Dicho valor está formado por la suma del importe real por el que se efectuó la adquisición, el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el elemento patrimonial y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, satisfechos por el adquirente. Dicho valor se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto. (2)

Cuando la adquisición del elemento patrimonial se hubiera producido a título lucrativo por el titular de la actividad, se aplicarán las reglas anteriores, si bien como importe real de la adquisición se tomará el valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado.

3º Se entenderá que no ha existido afectación si el elemento patrimonial se enajena antes de transcurridos 3 años desde ésta.

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal: desafectación (Arts. 28.3 Ley IRPF y 23 Reglamento).

Los principios y reglas de la desafectación de bienes o derechos son los siguientes:

1º El traspaso de activos fijos desde el ámbito empresarial al personal del contribuyente no produce alteración patrimonial mientras el elemento patrimonial continúe formando parte de su patrimonio.

2º La incorporación del bien o derecho al patrimonio personal se efectúa por el valor neto contable del mismo a la fecha del traspaso. (3)

3º La desafectación no precisa transcurso de tiempo alguno para que se entienda consumada desde el momento en que ésta se realiza.

(2) Los componentes del valor de adquisición se comentan con mayor detalle en el Capítulo 11 de este Manual, páginas 321 y ss.

(3) Los componentes del valor neto contable se comentan en las páginas 349 y ss. del Capítulo 11.

No obstante lo anterior, **si el elemento patrimonial desafectado se enajena antes de que hayan transcurrido 3 años desde la desafectación**, incluso cuanto ésta se hubiera producido como consecuencia del cese en la actividad, **no resultarán aplicables los porcentajes reductores** a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF en la determinación de la ganancia patrimonial obtenida. **(4)**

Ejemplo:

Don F.R.G., médico estomatólogo, instala su consulta el 1 de enero de 2010 en un local de su propiedad que permanecía alquilado desde su adquisición, constando dicha fecha recogida en su libro registro de bienes de inversión.

El citado local fue adquirido por don F.R.G. el día 1 de mayo de 1984 por el equivalente a 60.101,21 euros, abonando el titular además en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, notaría y Registro de la Propiedad, el equivalente a 5.108,60 euros.

Para determinar la base de la amortización, el valor del suelo se estima que asciende a un importe equivalente a 18.030,36 euros.

El día 31 de mayo de 2011 traslada su consulta a otro local, procediendo a alquilar de nuevo el local anterior por 901,52 euros mensuales.

Determinar el tratamiento fiscal de dichas operaciones y si el local puede considerarse afecto a la actividad durante el ejercicio 2010.

Solución:

1. Afectación del local (01-01-2010):

La afectación del local comercial a la actividad profesional se entiende producida el día 1 de enero de 2010, al cumplirse a partir de dicha fecha los requisitos de utilización necesaria y exclusiva del local para el desarrollo de la actividad y de contabilización.

La incorporación del local al libro registro de bienes de inversión debe realizarse por el siguiente valor:

Importe real de la adquisición	60.101,21
Gastos y tributos inherentes a la adquisición	5.108,60
Total	65.209,81
Menos: Amortización fiscalmente deducible (01-05-1984 a 31-12-2009) **(1)**	
Año 1984: (47.179,45 x 1,5%) x 8/12	471,79
Años 1985 a 1998: (47.179,45 x 1,5%) x 14	9.907,68
Años 1999 a 2002: (47.179,45 x 2%) x 4	3.774,36
Años 2003 a 2009: (47.179,45 x 3%) x 7	9.907,68
Total amortizaciones	24.061,51
Valor de afectación (65.209,81 - 24.061,51)	41.148,30

2. Desafectación del local (31-05-2011) **(2)**

Al producirse la desafectación del local el día 31 de mayo del año 2011, la incorporación del mismo al patrimonio personal del titular se efectuará por el valor neto contable del local a dicha fecha. Este valor se determina de la siguiente forma:

(4) La disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, establece un régimen especial de reducción aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos y a los desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994. El comentario detallado de este régimen transitorio de reducción de las ganancias patrimoniales se contiene en las páginas 323 y ss. del Capítulo 11.

Solución (continuación):

Valor de afectación:	41.148,30
Menos: Amortizaciones (01-01-2010 a 31-05-2011) (3)	
Año 2010: (23.117,94 x 3%)	693,54
Año 2011: (23.117,94 x 3%) x 5/12	288,97
Total amortizaciones	982,51
Valor neto contable (41.148,30 - 982,51)	40.165,79

(1) A efectos de determinar la base de la amortización, se ha descontado el valor del suelo (18.030,36 euros). Asimismo, se ha tomado como porcentaje de amortización para los años 1984 a 1998, el porcentaje del 1,5 %, que fue el fiscalmente deducible mientras el local estuvo arrendado en los citados años.

Para los ejercicios 1999 a 2002, el porcentaje utilizable es el 2 por 100. (Artículo 13.2, letra a), del Reglamento del Impuesto vigente en los citados ejercicios).

Para los ejercicios 2003 a 2009, el porcentaje aplicable es el 3 por 100. (Para los ejercicios 2003 a 2006, artículo 13.2, letra a), del Reglamento del Impuesto en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, y para los ejercicios 2007 a 2009, artículo 14.2, letra a) del Reglamento del Impuesto).

(2) El traslado de la consulta a otro local el 31 de mayo de 2011 implica su desafectación de la actividad económica realizada por su titular. Sin embargo, el alquiler posterior del local no impide que el mismo se considere como plenamente afecto durante el período en que en él estuvo instalada la consulta.

(3) Las amortizaciones fiscalmente computables coinciden con las practicadas por el titular de la actividad y corresponden al coeficiente lineal máximo de amortización para este tipo de elemento patrimonial, suponiendo que determina el rendimiento neto por estimación directa simplificada.

Coeficiente máximo para edificios, según tabla simplificada: 3%. El valor del suelo (18.030,36 euros) no es objeto de amortización. En consecuencia, el valor amortizable es 23.117,94, diferencia entre 41.148,30 (valor de afectación) y 18.030,36 (valor del suelo).

Transmisiones de elementos patrimoniales afectos

La transmisión de elementos patrimoniales afectos pertenecientes al inmovilizado material o intangible de la actividad económica origina ganancias o pérdidas patrimoniales que no se incluyen en el rendimiento neto de la actividad.

La cuantificación de su importe y su tributación efectiva se realiza de acuerdo con las reglas contenidas en la Ley del Impuesto para las ganancias y pérdidas patrimoniales (5) (Arts. 37.1 n) Ley IRPF y 40.2 y 42 Reglamento IRPF).

Método y modalidades de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley del IRPF, los métodos de determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales, mercantiles o no mercantiles, y de las profesionales son los siguientes:

- **Estimación directa**, que admite dos modalidades: **normal y simplificada**.
- **Estimación objetiva**, que se aplica como método voluntario a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

Sin perjuicio del comentario detallado de cada uno de los métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto en los Capítulos correspondientes del Manual, el siguiente cuadro recoge las notas más significativas de cada uno de dichos métodos y modalidades.

(5) Véase en el Capítulo 11 el apartado dedicado a la transmisión de elementos patrimoniales afectos páginas 349 y ss.

Métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto de actividades económicas

Método y modalidad	Ámbito de aplicación	Determinación del rendimiento neto	Obligaciones registrales
Estimación directa (modalidad normal) **(EDN)**	Empresarios y profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias: - Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades supere 600.000 euros anuales en el año anterior - Que hayan renunciado a la EDS.	Ingresos íntegros (–) Gastos deducibles (=) Rendimiento neto (–) Reducción de rendimientos con período de generación superior a dos años y de los obtenidos de forma notoriamente irregular (40%) (–) Reducción "33ª Copa del América" (65%) (=) Rendimiento neto actividad **(1)**	Actividades mercantiles: - Contabilidad ajustada al Código de Comercio Actividades no mercantiles: * En general, libros registros de: - Ventas e ingresos - Compras y gastos - Bienes de inversión * Actividades profesionales: Además de los anteriores, Libro registro de provisiones de fondos y suplidos
Estimación directa (modalidad simplificada) **(EDS)**	Empresarios y profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias: - Que su actividad no sea susceptible de acogerse a la EO - Que hayan renunciado o estén excluidos de la EO Siempre que, además, el importe neto de la cifra de negocios de todas sus actividades no supere la cantidad de 600.000 euros anuales en el año anterior y no hayan renunciado a la EDS	Ingresos íntegros (–) Gastos deducibles (excepto provisiones y amortizaciones) (–) Amortizaciones tabla simplificada (=) Diferencia (–) 10%/5% s/diferencia positiva (=) Rendimiento neto (–) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular (40%) (–) Reducción "33ª Copa del América" (65%) (=) Rendimiento neto actividad **(1)**	En general: Libros registros de: - Ventas e ingresos - Compras y gastos - Bienes de inversión Actividades profesionales: Además de los anteriores, Libro registro de provisiones de fondos y suplidos
Estimación objetiva **(EO)**	Empresarios y profesionales en los que concurran: - Que su actividad esté entre las relacionadas en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, y no excluidas de su aplicación - Que el volumen de rendimientos íntegros no supere 450.000 euros para el conjunto de las actividades, ni 300.000 euros para las agrícolas y ganaderas - Que el volumen de compras no supere 300.000 euros anuales - Que la actividad no se desarrolle fuera del ámbito de aplicación del Impuesto - Que no hayan renunciado a la aplicación de la EO	Nº unidades de los módulos (x) Rdto. anual por unidad (=) Rdto. neto previo **(2)** (–) Minoraciones por incentivos al empleo y a la inversión (=) Rendimiento neto minorado (x) Índices correctores (=) Rdto. neto de módulos (–) Reducciones (activ. agrícolas y ganaderas) (–) Gastos extraordinarios (+) Otras percepciones empresariales (=) Rdto. neto de la actividad (–) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular (40%) (=) Rdto. neto reducido **(2)**	Si se practican amortizaciones: Libro registro de bienes de inversión Actividades cuyo rendimiento neto se fija en función del volumen de operaciones (agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales): Libro registro de ventas e ingresos

(1) Este rendimiento neto de la actividad puede ser minorado por aplicación de las reducciones a que refieren los arts. 32.2 de la Ley del IRPF, 26 del Reglamento y la disposición adicional vigésima séptima de la Ley del IRPF. Véanse las páginas 203 y ss.

(2) En actividades agrarias y de transformación de productos naturales, el rendimiento neto previo es el resultado de aplicar a los ingresos derivados de los productos naturales obtenidos o sometidos a transformación el correspondiente índice de rendimiento neto. Véanse las páginas 272 y 273. El rendimiento neto reducido puede minorarse por aplicación de la reducción por creación o mantenimiento de empleo a que se refiere la disposición adicional vigésima séptima de la Ley del IRPF. Véase la página 205 y ss.

Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

(Arts. 104.2 Ley IRPF y 68 Reglamento)

En el ámbito del IRPF las obligaciones contables y registrales de los titulares de actividades económicas se estructuran con arreglo al siguiente detalle:

- **Empresarios mercantiles en estimación directa normal**:

  - Contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad. (6)

- **Empresarios no mercantiles en estimación directa normal y todos los empresarios en estimación directa simplificada**:

  - Libro registro de ventas e ingresos.
  - Libro registro de compras y gastos.
  - Libro registro de bienes de inversión.

- **Profesionales en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades**:

  - Libro registro de ingresos.
  - Libro registro de gastos.
  - Libro registro de bienes de inversión.
  - Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

- **Empresarios y profesionales en estimación objetiva**.

  - Libro registro de bienes de inversión (únicamente los contribuyentes que deduzcan amortizaciones).

  - Libro registro de ventas e ingresos (únicamente los titulares de actividades cuyo rendimiento neto se determine en función del volumen de operaciones, es decir, titulares de actividades agrícolas, ganaderas, forestales accesorias y de transformación de productos naturales).

    En todo caso, los titulares deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos, así como los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados.

Las entidades en régimen de atribución de rentas (7) que desarrollen actividades económicas deben llevar unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin per-

(6) De acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, aprobado este último por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), los libros específicos que deben llevarse son los siguientes: Libro de inventarios y Cuentas anuales, que se abrirá con el balance inicial y en el que deben hacerse constar, al menos trimestralmente, los balances de comprobación con sumas y saldos, así como el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales, y Libro Diario, que ha de registrar, día a día, todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. El Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (BOE del 21) aprueba, como norma complementaria del Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de las Pymes y los criterios contables específicos para microempresas.

(7) El concepto de entidades en régimen de atribución de rentas y el régimen de atribución de rendimientos que estas entidades deben efectuar a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, se comenta en las páginas 293 y ss. del Capítulo 10.

juicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

- ***Importante:*** *los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estarán obligados a llevar adicionalmente los libros registro de carácter fiscal a que se refieren los puntos anteriores.*

Criterios de imputación temporal de los componentes del rendimiento neto de actividades económicas

Criterio general de imputación fiscal: principio del devengo. (Arts. 14.1 b) Ley IRPF y 7 Reglamento).

La Ley del IRPF establece como principio inspirador básico en esta materia la remisión a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de determinadas especialidades contenidas en el propio Reglamento del Impuesto.

De acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades, el criterio general de imputación fiscal está constituido por el principio de devengo, conforme al cual 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.

No obstante lo anterior, los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o los ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior al que corresponda, se computaran en el período 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 de la norma de imputación temporal comentada en el párrafo anterior. **(8)**

Criterios especiales de imputación fiscal

La propia Ley del Impuesto sobre Sociedades establece en determinados supuestos criterios especiales de imputación fiscal diferentes del criterio general del devengo anteriormente comentado. Los supuestos regulados por la citada Ley son los siguientes:

Operaciones a plazos. (Arts. 14.2 d) Ley IRPF y 19.4 LIS).

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, salvo que el contribuyente decida imputarlas al momento del nacimiento del derecho.

Se entienden por 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 período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida en dicho momento la renta pendiente de imputación.

(8) Véase lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11).

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubieren contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

Dotaciones a fondos internos para la cobertura de contingencias análogas a los planes de pensiones. (Art. 19.5 LIS)

Las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE del 13 de diciembre), serán imputables al período impositivo en que se abonen las prestaciones.

La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones que no hubieran resultado deducibles.

Reversión del deterioro de elementos que hayan sido objeto de correcciones de valor. [9]

La reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro, se imputará en el período impositivo en que se haya producido dicha reversión, sea en la empresa que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma.

Otros criterios especiales de imputación fiscal contenidos en el Reglamento del IRPF

Criterio de imputación de cobros y pagos (Art. 7.2 Reglamento IRPF).

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, con excepción de los titulares de actividades empresariales mercantiles cuyo rendimiento neto se determine mediante el método de estimación directa, modalidad normal, obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, así como de los que, sin estar obligados a ello, lleven voluntariamente dicha contabilidad, podrán optar por el criterio de "cobros y pagos" para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de todas sus actividades.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración por el IRPF.

La opción por dicho criterio, cuya duración mínima es de tres años, perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente desarrollase alguna actividad empresarial de carácter mercantil en régimen de estimación directa, modalidad normal, o llevase contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas de desarrollo del mismo.

Criterio de imputación del anticipo a cuenta de la cesión de la explotación de los derechos de autor (Art. 7.3 Reglamento IRPF).

En el caso de rendimientos de actividades profesionales derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

[9] Véase el artículo 19.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Otros criterios de imputación fiscal propuestos por el contribuyente (10)

La eficacia fiscal de criterios de imputación temporal de ingresos y gastos utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de su actividad económica, está supeditada a la aprobación de los mismos por la Administración tributaria.

A tal efecto, los contribuyentes deberán presentar una solicitud ante la Delegación correspondiente a su domicilio fiscal, en la que conste la descripción del criterio utilizado, así como su adecuación al principio de imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales resultantes de su contabilidad.

- ***Importante:*** *la utilización de los criterios especiales de imputación fiscal o el cambio del criterio de imputación no podrá alterar la calificación fiscal de los ingresos computables y gastos deducibles, ni originar el que algún cobro o pago deje de computarse o que se compute nuevamente en otro ejercicio. Asimismo, dichas circunstancias tampoco podrán suponer una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de las restantes normas de imputación temporal anteriormente comentadas.*

Supuestos especiales de integración de rentas pendientes de imputación (Arts. 14.3 y 4 Ley IRPF).

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, declaración-liquidación complementaria sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base del último período impositivo que deba declararse.

Individualización de los rendimientos de actividades económicas

Conforme al artículo 11.4 de la Ley del IRPF, **los rendimientos de las actividades económicas se consideran obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa dichas actividades**, presumiéndose a estos efectos, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las mismas.

En el supuesto de unidades familiares en las que alguno de sus miembros desarrolle actividades económicas, la normativa del IRPF delimita el tratamiento fiscal de las relaciones que pueden darse entre los miembros de la misma unidad familiar en relación con las siguientes cuestiones:

- Prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar.
- Cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad entre miembros de la misma unidad familiar.

Prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar (Art. 30.2 2ª Ley IRPF).

Las retribuciones por el trabajo del cónyuge o de los hijos menores en la actividad económica desarrollada por el contribuyente, tienen la consideración de rendimientos del trabajo depen-

(10) Véase el artículo 31 y 32 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

diente para el perceptor y de gasto deducible para el pagador, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Acreditación suficiente de que el cónyuge, o hijo menor no emancipado, del titular de la actividad económica trabaja habitualmente y con continuidad en la misma.
- Convivencia del cónyuge, o hijo menor, con el titular de la actividad.
- Existencia de contrato laboral.
- Afiliación del cónyuge, o hijo menor, al régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Existencia de retribuciones estipuladas por el trabajo desarrollado, que no pueden ser superiores (aunque sí inferiores) a las de mercado correspondientes a la cualificación profesional y trabajo desempeñado por el cónyuge o hijos menores. Si fueran superiores, el exceso sobre el valor de mercado no será gasto deducible para el pagador.

Cesiones de bienes o derechos entre miembros de la misma unidad familiar

(Art. 30.2 3ª Ley IRPF)

Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, **el titular de dicha actividad podrá deducir**, para la determinación de los rendimientos de la misma, la contraprestación estipulada por dicha cesión, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse éste último.

Correlativamente, la contraprestación estipulada, o el valor de mercado, se considerará rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

- ***Importante:*** *la utilización de elementos patrimoniales comunes a ambos cónyuges por parte del cónyuge que desarrolle una actividad económica, no tiene la consideración fiscal de cesión ni genera retribución alguna entre ellos.*

Particularidades en las actividades acogidas al método de estimación objetiva

Cuando el titular de la actividad económica determine el rendimiento neto de su actividad mediante el método de estimación objetiva, no resultan en ningún caso deducibles las retribuciones estipuladas con su cónyuge o hijos menores por el trabajo que éstos realicen al servicio de la actividad, ya que en el citado método el rendimiento neto se determina en función de signos, índices o módulos objetivos que ya preven esta circunstancia.

Sin embargo, si el cónyuge o hijos menores tienen la consideración de personal asalariado a efectos del citado método, las retribuciones estipuladas tienen para ellos el carácter de rendimientos del trabajo sujetos al Impuesto.

De modo análogo, tampoco resultan deducibles las contraprestaciones (o el valor de mercado, en su defecto) correspondientes a las cesiones de bienes o derechos que el cónyuge o los hijos menores realicen para su utilización en la actividad. Por su parte, las contraprestaciones percibidas por el cónyuge o hijos menores tienen la consideración de rendimientos del capital y como tales deben declararlas.

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

Sumario

Concepto y ámbito de aplicación del método de estimación directa

Ámbito de aplicación de la modalidad normal

Ámbito de aplicación de la modalidad simplificada

Renuncia a la modalidad simplificada y revocación de la renuncia

Exclusión de la modalidad simplificada

Consecuencias de la renuncia o exclusión de la modalidad simplificada

Incompatibilidad entre métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto

Entidades en régimen de atribución de rentas

Determinación del rendimiento neto

Ingresos íntegros computables

Gastos fiscalmente deducibles

Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión

Cuestión previa: concepto de empresa de reducida dimensión

1. Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo

2. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor

3. Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible

4. Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores

5. Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión

6. Contratos de arrendamiento financiero: cuotas deducibles

7. Deducciones para el fomento del uso de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación y para el aprovechamiento de energías renovables

Determinación del rendimiento neto reducido

1. Rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular

2. Rendimientos acogidos al régimen especial "33ª Copa del América"

Determinación del rendimiento neto reducido total

Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas

Reducción por mantenimiento o creación de empleo

Tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al ejercicio de actividades económicas

Caso práctico (determinación del rendimiento neto derivado de actividad profesional en estimación directa, modalidad normal)

Concepto y ámbito de aplicación del método de estimación directa

(Art. 16.2 a) Ley IRPF)

La estimación directa constituye el método general para la determinación de la cuantía de los distintos componentes de la base imponible del IRPF, entre los cuales se incluyen, obviamente, los derivados del ejercicio de actividades económicas. Este método se basa en las declaraciones presentadas por el contribuyente, así como en los datos consignados en los libros y registros contables que está obligado a llevar, comprobados por la Administración tributaria.

El método de estimación directa admite dos modalidades: normal y simplificada.

Ámbito de aplicación de la modalidad normal

La modalidad normal del método de estimación directa debe aplicarse obligatoriamente en el ejercicio 2010 para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, salvo que el rendimiento neto de todas ellas se determine mediante el método de estimación objetiva [1], siempre que se cumpla cualquiera de los dos siguientes requisitos:

- **Que el importe neto de la cifra de negocios del año anterior, correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, supere los 600.000 euros anuales.**

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, a estos únicos efectos.

- **Que se renuncie a la modalidad simplificada del método de estimación directa.**

Ámbito de aplicación de la modalidad simplificada (Art. 28 Reglamento IRPF)

La modalidad simplificada del método de estimación directa tiene carácter voluntario, por lo que el contribuyente puede renunciar a su aplicación. En ausencia de renuncia, esta modalidad debe aplicarse en el ejercicio 2010 para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, siempre que:

- **No determine el rendimiento neto de todas sus actividades por el método de estimación objetiva.** [1]

- **El importe neto de la cifra de negocios del año anterior, correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros anuales.**

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, a estos únicos efectos.

Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma en los términos que más adelante se comentan.

- **Ninguna actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre en la modalidad normal del método de estimación directa.**

  - ***Importante:*** *con excepción de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva, en el primer año de ejercicio de la actividad, el rendimiento neto se determinará*

[1] Las actividades económicas susceptibles de acogerse al método de estimación objetiva y los requisitos para su inclusión pueden consultarse en los Capítulos 8 y 9, páginas 218 y ss.; y 266 y ss., respectivamente.

por esta modalidad, salvo renuncia expresa a la misma, sea cual sea el importe neto de la cifra de negocios resultante al final del ejercicio.

Determinación del importe neto de la cifra de negocios.

De acuerdo con la normativa mercantil [2], el importe neto de la cifra de negocios está constituido por la diferencia entre las siguientes partidas positivas y negativas:

Partidas positivas.

- El importe de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos derivados de la actividad ordinaria de la empresa, entendiendo como tal la actividad que la empresa realiza regularmente y por la que obtiene sus ingresos de carácter periódico.
- El precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representen gastos para la empresa.
- El importe de las subvenciones que se concedan a la empresa individualizadamente en función y formando parte del precio de las unidades de producto vendidas o por el nivel de los servicios prestados.

El importe de las restantes subvenciones no deberá incluirse a estos efectos.

Partidas negativas.

- Las devoluciones de ventas.
- Los "rappels" sobre ventas o prestaciones de servicios, así como los descuentos comerciales efectuados sobre los ingresos computados.
- El IVA y otros impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios que deban ser objeto de repercusión, si hubieran sido computados dentro del importe de las ventas o de la prestación de servicios y deban ser objeto de repercusión.

Renuncia a la modalidad simplificada y revocación de la renuncia (Art. 29.1 Reglamento IRPF)

La renuncia deberá efectuarse **durante el mes de diciembre anterior** al inicio del año natural en que deba surtir efecto. En el año en que se inicia la actividad, la renuncia debe efectuarse con anterioridad al ejercicio efectivo de la misma.

Una vez presentada, **la renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años.** Transcurrido este plazo, **se entenderá prorrogada tácitamente** para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo citado anteriormente se revoque aquélla.

Tanto la renuncia como su revocación se efectuarán en la correspondiente declaración censal, de acuerdo con lo previsto en los artículos 9 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre).

---

[2] Véanse el artículo 35.2 del Código de Comercio, en la redacción dada al mismo por la Ley 16/2007, de 4 de julio (BOE del 5); la Norma de elaboración contable 11ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), así como la Resolución, de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), publicada en el BOE de 18 de enero de 1992.

La declaración podrá presentarse en los modelos de declaración censal 036/037 aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril (BOE del 10 de mayo), modificada por la Orden EHA/3695/2007, de 13 de diciembre (BOE del 19), por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre (BOE del 30) y por la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre (BOE del 20).

Exclusión de la modalidad simplificada (Art. 29.2 Reglamento IRPF)

La exclusión de la modalidad simplificada se produce por el hecho de que **el importe neto de la cifra de negocios** correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente **supere la cuantía de 600.000 euros anuales.**

La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia. En consecuencia, en el año en que se supera el importe de 600.000 euros anuales, se permanece en la modalidad simplificada del método de estimación directa.

Consecuencias de la renuncia o exclusión de la modalidad simplificada (Art. 29.3 Reglamento IRPF)

La renuncia o exclusión de la modalidad simplificada tiene como consecuencia que el rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente deba determinarse durante un período mínimo de los tres años siguientes por la modalidad normal de este método.

Incompatibilidad entre métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto (Art. 28.3 Reglamento IRPF)

El sistema de relaciones entre los métodos de determinación del rendimiento neto, estimación directa y estimación objetiva, se caracteriza por una rígida incompatibilidad entre ellos. Así, si el contribuyente determina el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por el método de estimación directa, deberá determinar el rendimiento neto de todas sus restantes actividades por este mismo método, aunque se trate de actividades susceptibles de estar incluidas en el método de estimación objetiva.

De forma similar, si el contribuyente determina el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del método de estimación directa, deberá determinar el rendimiento neto de todas sus actividades por esta misma modalidad.

No obstante, **cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a la modalidad simplificada**, la incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que se venían realizando con anterioridad, con lo que dicho año se simultaneará el método de estimación directa, modalidad normal, para la determinación del rendimiento neto de la nueva actividad y el método de estimación directa, modalidad simplificada, para el resto de actividades, tributando todas ellas en el siguiente ejercicio por estimación directa, modalidad normal, como consecuencia de la renuncia.

Entidades en régimen de atribución de rentas (Art. 31 Reglamento IRPF)

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas aplicarán la modalidad simplificada del método de estimación directa, salvo renuncia expresa a la misma, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF.

b) Que la entidad cumpla los requisitos anteriormente comentados, determinantes de la aplicación de la modalidad.

En consecuencia, la aplicación del método de estimación directa a estas entidades no depende de las circunstancias que concurran individualmente en cada uno de sus miembros, por lo que la entidad podrá determinar su rendimiento con arreglo a este método, cualquiera que sea la situación de los socios, herederos, comuneros o partícipes en relación con las actividades que personalmente desarrollen.

La renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes. Sin embargo, la revocación de dicha renuncia no requiere unanimidad, en los términos previstos por la normativa reguladora de la declaración censal.

El rendimiento neto determinado por la entidad en régimen de atribución de rentas se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales. (3)

Ejemplo 1:

Don S.M.G. abogado, además del ejercicio libre de su profesión que viene desarrollando desde 1990, ha iniciado en 2010 el ejercicio de una actividad agrícola susceptible de estar incluida en el método de estimación objetiva.

¿Cómo determinará los rendimientos netos de ambas actividades en 2010, sabiendo que el importe neto de la cifra de negocios de su actividad profesional no ha superado en el ejercicio 2009 el importe de 600.000 euros anuales?

Solución:

El rendimiento neto de la actividad profesional debe determinarse en la modalidad simplificada del método de estimación directa, al no haber superado en el ejercicio inmediato anterior (2009) el importe neto de la cifra de negocios los 600.000 euros anuales. Asimismo, dada la incompatibilidad entre el método de estimación directa y el de estimación objetiva, la determinación del rendimiento neto de la actividad agrícola debe efectuarse también en la modalidad simplificada del método de estimación directa.

Ejemplo 2:

Don J.J.C., empresario, determina el rendimiento neto de su actividad económica en la modalidad simplificada del método de estimación directa. El día 5 de mayo de 2010 inicia una nueva actividad económica no incluida en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva y para la que renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa.

¿Cómo determinará los rendimientos netos de ambas actividades en los ejercicios 2010 y 2011?

Solución:

En el ejercicio 2010 determinará el rendimiento neto de la nueva actividad en la modalidad normal del método de estimación directa, permaneciendo en la modalidad simplificada la actividad económica que venía desarrollando. La incompatibilidad entre ambas modalidades del método de estimación directa no surtirá efectos hasta el año siguiente, 2011, en el que el rendimiento neto derivado de ambas actividades deberá determinarse en la modalidad normal del método de estimación directa.

(3) Las características del régimen especial de atribución de rentas y las obligaciones de las entidades incluidas en dicho régimen se comentan con más detalle en el Capítulo 10, páginas 293 y ss.

Ejemplo 3:

Don A.V.C. inicia el día 1 de julio de 2010 una actividad empresarial a la que no resulta aplicable el método de estimación objetiva. El importe neto de la cifra de negocios en 2010 ascendió a 425.000 euros.

¿Cómo determinará el rendimiento neto de la actividad en los ejercicios 2010 y 2011?.

Solución:

En el ejercicio 2010 determinará el rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa, al no haber renunciado expresamente a su aplicación.

En el ejercicio 2011 deberá aplicar la modalidad normal del método de estimación directa, ya que el importe neto de la cifra de negocios elevado al año supera los 600.000 euros anuales (425.000 x 12/6 = 850.000).

Determinación del rendimiento neto

(Arts. 28.1 y 30 Ley IRPF, 30 Reglamento; 11 a 14 LIS y 1 a 5 Reglamento IS)

La determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el método de estimación directa se realiza de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades (IS), sin perjuicio de las reglas contenidas a estos efectos en la propia Ley y Reglamento del IRPF.

En virtud de esta remisión al bloque normativo del Impuesto sobre Sociedades, la determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo, mediante la aplicación de los criterios de calificación, valoración e imputación establecidos en la citada normativa, el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y de sus normas de desarrollo, especialmente, las contenidas en el Plan General de Contabilidad.

No obstante, dado que en el ámbito del IRPF la obligación de llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio y demás normas de desarrollo no afecta a todos los contribuyentes titulares de actividades económicas, las correcciones o ajustes de naturaleza fiscal deben practicarse de la siguiente forma:

- **Contribuyentes obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio** (titulares de actividades empresariales de carácter mercantil cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad normal del método de estimación directa): **deben aplicar las correcciones y ajustes de naturaleza fiscal sobre los componentes del resultado contable**, es decir, sobre los ingresos y sobre los gastos.

- **Contribuyentes que no estén obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio** (titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil, profesionales, artistas o deportistas, sea cual sea el método de determinación de sus rendimientos netos y titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa): **deben aplicar estos mismos principios fiscales a las anotaciones registrales de ingresos y gastos que constan en sus libros registro** para formular el rendimiento neto de la actividad.

En definitiva, la determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, debe efectuarse a partir de los conceptos fiscales de ingresos íntegros y gastos fiscalmente deducibles que figuran en el apartado **E_1** de la página 5 del modelo de declaración.

Para ello, deberán aplicarse los criterios fiscales de imputación, calificación y valoración que a continuación se detallan en cada una de las partidas que tienen la consideración de ingresos

computables y gastos deducibles, así como los incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión. (4)

- ***Importante:*** *a efectos de la declaración del rendimiento neto en el método de estimación directa, se consideran actividades económicas independientes la totalidad de las realizadas por el contribuyente que pertenezcan a cada uno de los siguientes grupos:*

1º Actividades empresariales de carácter mercantil.

2º Actividades agrícolas y ganaderas (excepto las del grupo 6º).

3º Otras actividades empresariales de carácter no mercantil.

4º Actividades profesionales de carácter artístico o deportivo.

5º Restantes actividades profesionales.

6º Actividades agrarias afectadas en 2010 por catástrofes naturales contempladas en la Ley 3/2010.

Ingresos íntegros computables

Tienen la consideración de ingresos íntegros computables derivados del ejercicio de actividades económicas, empresariales o profesionales, los siguientes:

Ingresos de explotación.

Tienen esta consideración la totalidad de los ingresos íntegros derivados de la venta de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto propio de la actividad, incluidos, en su caso, los procedentes de servicios accesorios a la actividad principal. (5)

Cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes vendidos y de los servicios prestados, la valoración de los mismos se efectuará por su valor normal en el mercado.

En las operaciones económicas realizadas con una sociedad con la que se den relaciones de vinculación en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11), (6) **el titular de la actividad deberá efectuar de forma imperativa su valoración por el valor normal de mercado.** Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

El titular de la actividad deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el artículo 18 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio (BOE del 10).

Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias).

Dentro de esta rúbrica deben computarse, entre otros, los siguientes conceptos:

- Trabajos realizados para la empresa, valorados con arreglo al coste de producción de los activos fijos producidos por la propia empresa.

---

(4) El concepto de empresa de reducida dimensión, así como los beneficios e incentivos fiscales aplicables a las mismas en el ámbito del IRPF se comentan en las páginas 192 y ss. de este mismo Capítulo.

(5) Véase la norma de registro y valoración 14ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), dedicada a ingresos por ventas y prestación de servicios.

(6) Los supuestos de vinculación se detallan en la página 129 del Capítulo 5.

- Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro.
- Otros ingresos de gestión.
- Indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras por siniestros que hayan afectado a productos de la explotación (existencias de mercaderías, materias primas, envases, embalajes, etc.).

  Si las indemnizaciones afectaran a elementos del activo fijo afecto, su importe no se computará como ingreso, sino que deberá formar parte del valor de enajenación de los mismos a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante.

- Subvenciones y otras ayudas públicas percibidas en el desarrollo de la actividad. Por lo que respecta a la imputación temporal de las subvenciones, es preciso distinguir entre subvenciones de capital y subvenciones corrientes:

- Las subvenciones de capital, que tienen como finalidad primordial la de favorecer la instalación o inicio de la actividad, así como la realización de inversiones en inmovilizado (edificios, maquinaria, instalaciones, etc.), se imputan como ingreso en la misma medida en que se amorticen los bienes del inmovilizado en que se hayan materializado.

No obstante, en aquellos casos en que los bienes no sean susceptibles de amortización, la subvención se aplicará como ingreso íntegro del ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en inventario del activo financiado con dicha subvención, aplicando la reducción del 40 por 100 propia de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. **(7)**

- Las subvenciones corrientes, que son aquellas que se conceden normalmente para garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad, se computan en su totalidad como un ingreso más del período en que se devengan.

Especialidades fiscales de determinadas subvenciones y ayudas públicas.

A) Subvenciones de la Política Agraria Comunitaria y otras ayudas públicas.

La disposición adicional quinta de la Ley del IRPF establece que no se integrarán en la base imponible las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria.

1ª Abandono definitivo del cultivo de viñedo.
2ª Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
3ª Prima al arranque de plataneras.
4ª Abandono definitivo de la producción lechera.
5ª Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.
6ª Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.
7ª Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar. **(8)**

b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria:

1º Paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países.

2º Abandono definitivo de la actividad pesquera.

---

(7) Véase, en este Capítulo, el epígrafe "Determinación del rendimiento neto reducido", páginas 202 y s.

(8) Esta ayuda se ha incluido, con efectos desde 1 de enero de 2007, por la disposición final decimocuarta.cuatro de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24). Los contribuyentes afectados podrán solicitar la rectificación de su autoliquidación en los términos previstos en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria.

c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales.

d) La percepción de ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas. (9)

e) La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de animales destinados a la reproducción de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades.

Reglas para calcular la renta que no se integra en la base imponible del IRPF.

Aunque la subvención o ayuda pública trata de absorber la posible pérdida experimentada en los elementos patrimoniales, en aquellos supuestos en los que el importe de estas subvenciones o ayudas sea inferior al de las pérdidas o disminuciones de valor que, en su caso, se hayan producido en los elementos patrimoniales, la diferencia negativa podrá consignarse en la declaración como pérdida patrimonial.

Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

El siguiente cuadro recoge el tratamiento fiscal de estas subvenciones y ayudas públicas en función del importe percibido y del resultado producido (ganancia o pérdida patrimonial) en los elementos a los que la ayuda o subvención se refiere.

Signo de la alteración patrimonial producida (1)	Importe de la subvención o ayuda percibida	Renta que debe incluirse en la declaración
Pérdida	Mayor que la pérdida patrimonial	Ninguna
	Menor que la pérdida patrimonial	Pérdida patrimonial (diferencia entre la subvención o ayuda percibida y la pérdida experimentada)
Ganancia (2)	Cualquiera	Sólo la ganancia patrimonial obtenida

Notas al cuadro:

(1) Determinado conforme a las reglas generales del IRPF para el cálculo del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales, sin computar el importe de la ayuda o subvención.

(2) Este supuesto puede darse en aquellos casos en los que el valor de realización de los elementos patrimoniales dañados o destruidos sea superior al valor neto contable de los mismos elementos.

f) Las ayudas públicas distintas de las anteriormente relacionadas **percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales** por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, sólo se integrarán en la base imponible en la parte que excedan del coste de reparación de los mismos.

En ningún caso los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.

Tampoco se integrarán en la base imponible del IRPF las **ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas del local en que el titular de la actividad económica ejerciera la misma**.

(9) Véase la Orden del Ministerio de Fomento de 20 de diciembre de 1999 (BOE del 30).

B) Subvenciones forestales.

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional cuarta de la Ley del IRPF, no se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, sea igual o superior a 20 años.

C) Ayudas económicas a deportistas de alto nivel (Art. 4 Reglamento IRPF).

En virtud de su exención, no se incluirán entre los ingresos de las actividades profesionales que, en su caso, puedan desarrollar quienes tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva, con el límite de 60.100 euros anuales.

Autoconsumo de bienes y servicios (Art. 28.4 Ley IRPF).

Dentro de esta expresión se comprenden las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el patrimonio privado del titular de la actividad o de su unidad familiar (autoconsumo interno), así como las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita (autoconsumo externo).

La valoración a efectos fiscales de los ingresos correspondientes a dichas operaciones debe realizarse imperativamente por el **valor normal de mercado** de los bienes o servicios cedidos, o que hayan sido objeto de autoconsumo.

- ***Recuerde:*** *cuando exista contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal de mercado de los bienes cedidos o de los servicios prestados, se tomará como criterio de valoración de los ingresos el precio normal de mercado de los mismos.*

Tratamiento del IVA devengado.

No deberá computarse dentro de los ingresos íntegros derivados de las ventas o prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de la actividad empresarial o profesional, el IVA devengado cuyas cuotas deban incluirse en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a este impuesto.

Por el contrario, deberán incluirse entre los ingresos íntegros derivados de las ventas o prestaciones de servicios, el IVA devengado y, en su caso, las compensaciones percibidas cuyas cuotas no deban incluirse en declaraciones-liquidaciones correspondientes a este impuesto. Entre otros supuestos, dicha circunstancia ocurrirá cuando la actividad económica desarrollada se encuentre en alguno de los siguientes regímenes especiales del IVA:

- Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.
- Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Gastos fiscalmente deducibles

Los requisitos y condiciones que con carácter general deben cumplir los gastos para tener la consideración fiscal de deducibles son los siguientes:

- Que estén **vinculados** a la actividad económica desarrollada. Es decir, que sean propios de la actividad.
- Que se encuentren convenientemente **justificados**.

- Que se hallen **registrados** en la contabilidad o en los libros-registro que con carácter obligatorio deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas.

La declaración de los gastos deducibles se efectuará agrupando los que, habiéndose producido en el desarrollo de la actividad, tengan la consideración de fiscalmente deducibles. Dicha agrupación se realizará con arreglo a las rúbricas que figuran en el impreso de declaración (página 5 del modelo de declaración). Aquellos gastos deducibles que no aparezcan expresamente recogidos en dichas rúbricas, se reflejarán en la correspondiente a "Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)".

Consumos de explotación.

Esta rúbrica recoge las adquisiciones corrientes de bienes efectuadas a terceros, siempre que cumplan los dos siguientes requisitos:

1º Que se realicen para la obtención de los ingresos.

2º Que se trate de bienes integrantes del activo corriente y que no formen parte del mismo en el último día del período impositivo o, dicho en otras palabras, que se hayan transmitido con o sin sometimiento a transformación previa.

Se consideran incluidas en este concepto, entre otras, las adquisiciones de: mercaderías, materias primas y auxiliares, combustibles, elementos y conjuntos incorporables, envases, embalajes, material de oficina, etc., consumidos en el ejercicio.

En el precio de adquisición deben incluirse los gastos adicionales, tales como los de transportes, seguro, carga y descarga y otros atribuibles directamente a la adquisición.

> El término "consumidos" hace referencia a que únicamente deben computarse como gasto los bienes aplicados a la actividad durante el ejercicio. Dicha magnitud vendrá dada por el resultado de sumar a las existencias iniciales de tales bienes, las adquisiciones realizadas durante el ejercicio, y de minorar dicha suma en el valor de las existencias finales del período.

Por lo que respecta a los **criterios valorativos de las existencias,** debe subrayarse que el valor de las finales, que debe coincidir con el valor de las iniciales del ejercicio siguiente, puede determinarse por su precio de adquisición o coste de producción, admitiéndose como criterios valorativos para grupos homogéneos de existencias el coste medio ponderado y el FIFO. **(10)**

Sueldos y salarios.

Se comprenderán en esta rúbrica las **cantidades devengadas por terceros en virtud de una relación laboral**. Entre las mismas, se incluyen los sueldos, pagas extraordinarias, dietas y asignaciones para gastos de viajes, retribuciones en especie (incluido el ingreso a cuenta que corresponda realizar por las mismas, siempre que no se haya repercutido a los perceptores), así como los premios o indemnizaciones satisfechos (aunque resulten exentos del IRPF para el perceptor).

- **Especialidades en el IRPF de las prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar.** (Art. 30.2.2º Ley IRPF).

Tienen la consideración de gasto deducible las retribuciones satisfechas a otros miembros de la unidad familiar del titular, siempre que se cumplan todos los requisitos siguientes:

(10) Véase la norma de registro y valoración 10ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), dedicada a la valoración de las existencias.

- Que el cónyuge o los hijos menores trabajen habitualmente y con continuidad en las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el titular de las mismas.
- Que el cónyuge o el hijo menor del titular de la actividad convivan con este último.
- Que exista el oportuno contrato laboral, de cualquiera de las modalidades establecidas en el Estatuto de los Trabajadores y demás disposiciones de desarrollo.
- Que exista afiliación del cónyuge o hijo menor al régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Que las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo realizado. Si fueran superiores, el exceso sobre el valor de mercado no será gasto deducible para el pagador.

Las retribuciones estipuladas tienen la consideración de rendimientos del trabajo para sus perceptores a todos los efectos tributarios.

Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular).

Dentro de esta partida se incluye la Seguridad Social a cargo de la empresa, así como las cotizaciones satisfechas por el titular de la actividad económica.

- **Especialidades en el IRPF de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional** (Art. 30.2.1º Ley IRPF).

Como regla general, las aportaciones a mutualidades de previsión social del empresario o profesional, no constituyen gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad, dado que las mismas pueden reducir la base imponible del contribuyente con arreglo a los requisitos y límites establecidos a tal efecto. **(11)**

No obstante, tienen la consideración de gasto deducible de la actividad las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, **con el límite anual de 4.500 euros**, con independencia de su carácter obligatorio o voluntario.

Cuando las aportaciones excedan de este límite, el exceso podrá ser objeto de reducción en la base imponible del impuesto, si bien sólo en la parte que tenga por objeto la cobertura de las mismas contingencias que los planes de pensiones y con los límites y requisitos que se señalan en el Capítulo 13 en el apartado correspondiente a "Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social".

Otros gastos de personal.

Dentro de esta rúbrica pueden incluirse los gastos de formación del personal, tanto de carácter habitual como esporádico, las indemnizaciones satisfechas por rescisión de relaciones laborales, los seguros de accidente del personal y cualquier otro relacionado con el personal al servicio de la actividad que no pueda ser considerado como pura liberalidad.

(11) Véanse, en el Capítulo 13, las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, páginas 377 y ss.

Los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa (obsequios, cestas de Navidad, etc.) no se consideran como puras liberalidades, por lo que pueden constituir gastos deducibles.

A título de ejemplo, se recogerán también en esta rúbrica, entre otros, los siguientes:

- **Contribuciones a planes de pensiones o a planes de previsión social empresarial.**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1 b) de la LIS, las contribuciones o aportaciones efectuadas por el empresario o profesional en calidad de promotor de un plan de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE del 13 de diciembre), así como las realizadas a planes de previsión social empresarial del que resulten partícipes o asegurados sus empleados, siempre que las mismas se imputen a cada partícipe o asegurado en la parte correspondiente, salvo que se trate de las realizadas a favor de beneficiarios de manera extraordinaria para garantizar las prestaciones en curso, como consecuencia de la existencia de un déficit en el plan de pensiones.

- **Contribuciones efectuadas para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones.**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1 b) LIS, constituyen gasto deducible las contribuciones empresariales efectuadas para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

1º Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculan las prestaciones.

2º Que el pagador transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.

3º Que el pagador transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Asimismo serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y a la supervisión de fondos de pensiones de empleo, siempre que se cumplan los requisitos enumerados anteriormente y las contingencias cubiertas sean las previstas para los planes de pensiones en su normativa reguladora.

Las **dotaciones a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a los planes de pensiones** no constituyen gasto deducible del ejercicio en que se doten, sino que únicamente podrán deducirse en el ejercicio en que, por producirse la contingencia cubierta, se abonen las prestaciones.

Arrendamientos y cánones.

Se entienden incluidos en esta rúbrica los gastos originados en concepto de alquileres, cánones, asistencia técnica, etc., por la cesión al contribuyente de bienes o derechos que se hallen afectos a la actividad, cuando no se adquiera la titularidad de los mismos.

- **Contratos de arrendamiento financiero "leasing".**

Desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el régimen fiscal de los bienes utilizados en virtud de contratos de arrendamiento financiero "*leasing*", es diferente en función de la fecha de celebración de los mismos y de la entrega de los bienes que constituyen su objeto.

Contratos celebrados antes del 1 de enero de 1996.

Los contratos de arrendamiento financiero celebrados antes del día 1 de enero de 1996 sobre bienes entregados con anterioridad a dicha fecha o sobre bienes inmuebles cuya entrega se realizó dentro de los dos años siguientes a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se rigen por las normas contenidas en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

> De acuerdo con dicha disposición, tiene la consideración de gasto deducible el importe total de las cuotas arrendaticias, pero no el valor residual por el cual se ejercite la opción de compra al término del contrato. Si el contrato tiene por objeto elementos patrimoniales no amortizables, únicamente será deducible la parte de las cuotas correspondiente a la carga financiera, pero no la que corresponda a la recuperación del coste del bien para la empresa arrendadora.

Contratos celebrados a partir del día 1 de enero de 1996.

El régimen fiscal correspondiente a estos contratos, e incluso el de los celebrados con anterioridad en los que los bienes objeto de los mismos se hayan entregado a partir del 1 de enero de 1996, se caracteriza por las siguientes notas:

- La carga financiera de cada cuota satisfecha a la entidad arrendadora constituye gasto deducible.

- La parte de cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien tiene la consideración de gasto deducible, siempre que se trate de bienes amortizables y su importe no supere el resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal según las tablas de amortización oficialmente aprobadas. **(12)**

Si la actividad económica tiene la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión, **(13)** el coeficiente de amortización lineal según tablas se multiplicará por tres a estos efectos.

Tratándose de microempresas, las cuotas devengadas en el ejercicio constituyen gasto deducible siempre que el contrato de arrendamiento financiero no tenga por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables. **(14)**

- **Especialidades en el IRPF de las cesiones a la actividad económica de bienes y derechos pertenecientes de forma privativa a miembros de la unidad familiar.** (Art. 30.2.3º Ley IRPF).

Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, el titular de dicha actividad podrá deducir, para la determinación de los rendimientos de la misma, la contraprestación estipulada por dicha cesión, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse éste último.

Correlativamente, la contraprestación estipulada, o el valor de mercado, se considerará rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

---

(12) Los coeficientes de amortización aplicables para la modalidad normal del método de estimación directa se aprobaron como anexo del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 6 de agosto). Para la modalidad simplificada del citado método, los coeficientes de amortización aplicables se aprobaron por Orden de 27 de marzo de 1998 (BOE del 28).

(13) El concepto de empresa de reducida dimensión se comenta en la página 192 de este mismo Capítulo. Véase, asimismo, en las páginas 200 y ss., el comentario dedicado a las cuotas deducibles por las empresas de reducida dimensión en estos contratos de arrendamiento financiero.

(14) El concepto de microempresa y los criterios específicos aplicables por las mismas se contienen en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (BOE del 21).

■ ***Importante:*** *la utilización de elementos patrimoniales comunes a ambos cónyuges por parte del cónyuge que desarrolle una actividad económica no tiene la consideración fiscal de cesión ni genera retribución alguna entre ellos.*

Reparaciones y conservación.

Se consideran gastos de conservación y reparación del activo material afecto:

- Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales.
- Los de sustitución de elementos no susceptibles de amortización y cuya inutilización sea consecuencia del funcionamiento o uso normal de los bienes en que estén integrados.
- Los de adaptación o readaptación de elementos materiales del inmovilizado, cuando no supongan incremento de su valor o capacidad productiva.

No se considerarán gastos de conservación o reparación, los que supongan ampliación o mejora del activo material y sean, por tanto, amortizables. **(15)**

Servicios de profesionales independientes.

Se incluye dentro de este concepto el importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la actividad económica. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

Otros servicios exteriores.

Se incluyen dentro de este concepto aquellos servicios de naturaleza diversa adquiridos para la actividad económica que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado. Dentro de dichos servicios pueden señalarse, entre otros, los siguientes:

- Gastos en investigación y desarrollo.
- Transportes.
- Primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la empresa.
- Servicios bancarios y similares.
- Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
- Otros servicios tales como gastos de oficina no incluidos en otras rúbricas.

Asimismo, debe incluirse dentro de este concepto el importe de los gastos correspondientes a electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

Tributos fiscalmente deducibles.

Dentro de este concepto se comprenden los tributos y recargos no estatales, las exacciones parafiscales, tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, siempre que incidan sobre los rendimientos computados, no tengan carácter sancionador y correspondan al mismo ejercicio que los ingresos. Son ejemplos de tributos no estatales el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) correspondientes a la actividad económica desarrollada.

No tienen la consideración de gastos deducibles las sanciones, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones tributarias.

(15) Véase la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 (BOE de 18 de enero de 1992).

Gastos financieros.

Se incluyen todos los gastos derivados de la utilización de recursos financieros ajenos, para la financiación de las actividades de la empresa o de sus elementos de activo. Entre otros, tienen tal consideración los siguientes:

- Gastos de descuento de efectos y de financiación de los créditos de funcionamiento de la empresa.
- Recargos por aplazamiento de pago de deudas correspondientes a la actividad.
- Intereses de demora correspondientes a aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias, así como los derivados de liquidaciones administrativas, siempre que estén directamente relacionados con la actividad y correspondan al ejercicio.

Por el contrario, no tienen la consideración de gastos financieros deducibles:

- Los que supongan un mayor coste de adquisición de elementos patrimoniales.
- Los que se deriven de la utilización de capitales propios.

Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles.

Se incluye dentro de este concepto el importe del deterioro de los bienes y derechos del inmovilizado material e intangible afecto a la actividad, siempre que el mismo responda a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. La deducibilidad fiscal de las amortizaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el artículo 1 de su Reglamento, está condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos y reglas generales entre las que cabe señalar los siguientes:

Requisitos generales.

• **Efectividad de la amortización.** La amortización anual debe recoger la efectiva depreciación del elemento en ese mismo período. Se entiende que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización aprobadas como anexo del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 6 de agosto).

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización. Dicho porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal según tablas por los siguientes coeficientes:

1º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.

2º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

3º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El porcentaje constante así determinado no podrá ser inferior al 11 por 100.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas oficialmente aprobadas.

Los edificios, el mobiliario y los enseres no podrán acogerse a la amortización degresiva mediante porcentaje constante o suma de dígitos.

d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

e) El contribuyente justifique su importe.

■ ***Importante:*** *para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, los coeficientes de amortización lineales máximos establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas se incrementarán un 10 por 100. El nuevo coeficiente será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado.*

• **Contabilización de las dotaciones.** De acuerdo con los preceptos del Código de Comercio y del Plan General de Contabilidad, la contabilización de las dotaciones a las amortizaciones, con las excepciones que se comentarán más adelante para la libertad de amortización y para las amortizaciones aceleradas, cumple el requisito general de justificación exigible a todos los gastos deducibles.

Para los empresarios no mercantiles y los profesionales este requisito se referirá a la anotación en su libro registro de bienes de inversión de la cuota de amortización anual correspondiente a cada uno de dichos bienes.

Reglas de amortización.

• **Base de la amortización.** La base de la amortización está constituida por el coste de adquisición del elemento, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, o por su coste de producción. En el supuesto de adquisición de bienes y posterior afectación a la actividad económica desarrollada, la amortización tomará como base el valor de adquisición que tuviesen los bienes en el momento de la afectación.

• **Inicio del cómputo de la amortización.** La amortización se efectuará a partir de la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento si pertenece al inmovilizado material, o desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos si pertenece al inmovilizado intangible, y se prolongará durante el período de vida útil del elemento si ésta es definida. Si es indefinida, no se amortizará aunque habrá que analizar su eventual deterioro si existen indicios del mismo, y al menos anualmente.

• **Individualización de las dotaciones.** La amortización debe practicarse de forma individualizada, elemento por elemento. Cuando se trate de elementos patrimoniales de naturaleza análoga o sometidos a un similar grado de utilización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, pero en todo momento deberá poderse conocer la parte de la amortización acumulada correspondiente a cada elemento patrimonial.

• **Elementos del inmovilizado material que se adquieran usados.** El cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

a) Si se toma como base de la amortización el valor de adquisición del elemento usado, el coeficiente máximo utilizable será el doble del fijado en las tablas de amortización para dicho elemento.

b) Si se toma como base de amortización el precio de adquisición o coste de producción originario, se aplicará el coeficiente de amortización lineal máximo fijado en las tablas de amortización para dicho elemento.

A estos efectos, no tendrán la consideración de elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años.

• **Exceso de amortizaciones.** La dotación en un ejercicio de amortizaciones superiores a las permitidas fiscalmente no constituye gasto deducible, sin perjuicio de que el exceso pueda serlo en períodos posteriores.

Supuestos de libertad de amortización

Dentro de los incentivos fiscales establecidos en relación con las amortizaciones para los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica en el método de estimación directa, modalidad normal o simplificada, la libertad de amortización resulta aplicable en los siguientes supuestos:

a) Libertad de amortización con mantenimiento de empleo de activos nuevos adquiridos en 2009, 2010, 2011 y 2012 (disposición adicional undécima LIS, redacción Real Decreto Ley 6/2010).

Los contribuyentes pueden optar por amortizar libremente las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos y condiciones:

1º Que se trate de activos nuevos, es decir, que sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez por el contribuyente que realiza la inversión.

2º Que los activos se adquieran dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012. A estos efectos, debe entenderse como fecha de adquisición la fecha de la puesta a disposición del activo, con independencia de la fecha en que se haya formalizado el contrato así como de la fecha en la que se hayan realizado los pagos asociados a la inversión.

Tratándose de elementos adquiridos a través de contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 115 de la LIS [16] la adquisición se entiende realizada en la fecha de celebración del contrato, siempre que se ejercite la opción de compra.

3º Que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, **la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores**.

Tratándose de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución requiera un plazo superior a dos años, entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o entrada en funcionamiento, correspondientes a contratos celebrados antes de 2009, la libertad de amortización podrá aplicarse únicamente sobre las inversiones en curso efectivamente realizadas en los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012.

Tratándose de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, sea superior a dos años, entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o entrada en funcionamiento, aunque estas últimas se produzcan con posterioridad a los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, la libertad de amortización podrá aplicarse exclusivamente sobre la inversión en curso realizada en los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012.

En todo caso, la aplicación de la libertad de amortización no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) Libertad de amortización para determinadas inversiones realizadas por empresas de reducida dimensión (Arts. 109 y 110 LIS).

El comentario de la libertad de amortización aplicable a los titulares de empresas que tengan la consideración de reducida dimensión, se contiene en las páginas 194 y 196. de este mismo Capítulo.

c) Libertad de amortización de los elementos del inmovilizado material a que se refiere el artículo 2 de la Ley 3/2010, de 10 de marzo (BOE del 11), siempre que estén afecta-

[16] Las condiciones a que se refiere el citado artículo se comentan en la página 200.

dos a explotaciones y actividades agrarias realizadas en el ámbito de aplicación de la citada Ley. (17)

- ***Importante:*** *este supuesto de libertad de amortización también resulta aplicable cuando el titular de la actividad económica determine el rendimiento neto en el método de estimación objetiva.* (18)

d) Libertad de amortización en los supuestos contemplados en el artículo 11.2 de la LIS.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 11.2 de la LIS podrán amortizarse libremente:

- Los activos mineros en los términos establecidos en el artículo 97 de la LIS.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

  Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
- Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
- Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotación asociativa prioritaria de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

Especialidades fiscales de las amortizaciones en la modalidad simplificada (Art. 30.1º Reglamento IRPF).

Sin perjuicio de lo anteriormente comentado para la libertad de amortización, las amortizaciones del inmovilizado material **se practicarán de forma lineal**, en función de la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998, (BOE del 28), que a continuación se reproduce.

Tabla de amortizaciones simplificada:

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo (1)	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	3 por 100	68 años
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10 por 100	20 años
3	Maquinaria	12 por 100	18 años
4	Elementos de transporte	16 por 100	14 años
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26 por 100	10 años
6	Útiles y herramientas	30 por 100	8 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16 por 100	14 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8 por 100	25 años
9	Frutales cítricos y viñedos	4 por 100	50 años
10	Olivar	2 por 100	100 años

(17) Véase la disposición adicional undécima de la Ley 3/2010 añadida por el Real Decreto-ley 2/2010, de 19 de marzo (BOE del 23). Por lo que respecta al ámbito de aplicación de la Ley 3/2010 y a la delimitación de los municipios y núcleos de población afectados, véanse el Real Decreto 344/2010, de 19 de marzo (BOE del 23); Orden INT/865/2010, de 7 de abril (BOE del 9) y Orden INT/997/2010, de 19 de abril (BOE del 24).

(18) Véase la página 278 del Capítulo 9.

(1) Para los activos nuevos adquiridos entre el 01-01-2003 y el 31-12-2004, los coeficientes de amortización lineales máximos aplicables son el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. Estos coeficientes así determinados resultan aplicables durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado.

Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, constituyen gasto deducible en el método de estimación directa las siguientes pérdidas por deterioro:

- **Pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores.**

Serán deducible las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.

b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.

c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.

d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos siguientes, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

1º Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.

2º Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.

3º Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.

4º Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.

5º Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Finalmente, **tampoco serán deducibles** las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada.

▪ ***Importante:*** *Los titulares de empresas de reducida dimensión podrán, además, deducir la pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo, exceptuados aquellos sobre los que se hubiese reconocido de forma individualizada la pérdida por insolvencias y aquellos respecto de los que las pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles.* (19)

- **Pérdidas por deterioro de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales.**

Los titulares de empresas que realicen la correspondiente actividad productora podrán deducir el importe de dichas pérdidas, una vez transcurridos dos años desde la puesta en el mercado de las respectivas producciones. Antes del transcurso de dicho plazo también podrán ser deducibles si se probara el deterioro.

(19) La determinación del importe deducible correspondiente a estas pérdidas se comenta en la página 198 de este mismo Capítulo.

- **Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.**

Será deducible el precio de adquisición originario del **inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio**, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 12.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Dichos requisitos, de forma resumida, son los siguientes:

a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

b) Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Cuando se cumplan los requisitos anteriores y no se trate de fondo de comercio, el límite máximo de la deducción será la décima parte del importe del inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general.

Tiene la consideración de convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general aquél por el cual las entidades beneficiarias del mecenazgo,[20] a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los citados convenios no constituye una prestación de servicios.

Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tienen la consideración de gastos deducibles para determinar el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al método de estimación directa en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada.

El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de los citados convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.[21]

Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general.

Tienen la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por contribuyentes acogidos al método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada, los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el artículo 3.1º de la comentada Ley 49/2002.

De acuerdo con el citado artículo tienen tal consideración, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas y culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

---

[20] La relación de entidades beneficiarias del mecenazgo a que se refiere el artículo 16 de la Ley 49/2002 se contiene en el Capítulo 16, páginas 449 y ss.

[21] El régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002 para los donativos realizados a las entidades beneficiarias del mecenazgo se comenta en el Capítulo 16, páginas 449 y ss.

Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones).

Además de los comentados, también podrán deducirse dentro de este concepto los demás gastos que, teniendo el carácter de fiscalmente deducibles, no figuren expresamente recogidos en las anteriores rúbricas. A título de ejemplo, pueden citarse, entre otros, los siguientes, siempre que exista una adecuada correlación con los ingresos de la actividad.

a) Adquisición de libros, suscripción a revistas profesionales y adquisición de instrumentos no amortizables, siempre que tengan relación directa con la actividad.

b) Gastos de asistencia a cursos, conferencias, congresos, etc., relacionados con la actividad.

c) Cuotas satisfechas por el empresario o profesional a corporaciones, cámaras y asociaciones empresariales legalmente constituidas.

d) Primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente (Art. 30.2.5ª Ley IRPF).

Provisiones fiscalmente deducibles.

a) Modalidad normal.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, **serán deducibles por este concepto los siguientes gastos:**

a) Los correspondientes a actuaciones medioambientales cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

b) Los gastos inherentes a los riesgos derivados de las garantías de reparación y revisión serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

Esta misma regla se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones comentadas en la letra b) anterior, mediante la fijación del porcentaje allí referido, respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieran transcurridos.

No serán deducibles por el concepto de provisiones los siguientes gastos:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

b) Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal. No obstante, sí constituyen gastos deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial.

c) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

d) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

e) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

f) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.

> ▪ ***Importante:*** *los gastos anteriormente indicados se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.*

b) Modalidad simplificada (Art. 30.2ª Reglamento IRPF).

El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificarán exclusivamente aplicando, con carácter general**, el porcentaje del 5 por 100 sobre el rendimiento neto positivo**, excluido este concepto. **Tratándose de explotaciones y actividades agrarias** realizadas en las zonas incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 3/2010, de 10 de marzo (BOE del 11), **el porcentaje aplicable es del 10 por 100.** (22)

> ▪ ***Importante:*** *la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas contemplada en el artículo 32.2 de la Ley del IRPF y 26 del Reglamento del citado impuesto, que más adelante se comenta, es incompatible con la aplicación del porcentaje del 5 por 100 o del 10 por 100 en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación. En consecuencia, cuando el contribuyente opte por aplicar la citada reducción no resultará aplicable el porcentaje del 5 por 100 o del 10 por 100.*

Gastos fiscalmente no deducibles.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- Los que representen una retribución de los fondos propios.
- Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
- Las pérdidas del juego.
- Los donativos y liberalidades.

  No tienen tal consideración los gastos por relaciones públicas con clientes y proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.
- Las dotaciones a provisiones a 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.
- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Tratamiento del IVA soportado.

No se incluirá dentro de los gastos deducibles de la actividad económica desarrollada el IVA soportado en dichas operaciones, cuyas cuotas resulten deducibles en las declaraciones-liquidaciones de este impuesto.

---

(22) Véase la nota (17) de la página 187.

Por el contrario, deberá incluirse dentro de los gastos deducibles de la actividad económica desarrollada el IVA, incluido, en su caso, el recargo de equivalencia, soportado en dichas operaciones, cuyas cuotas no resulten deducibles en las declaraciones-liquidaciones de este impuesto. Entre otros supuestos, dicha circunstancia se producirá cuando la actividad económica desarrollada esté sometida a los siguientes regímenes especiales del IVA:

- Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.
- Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Por su parte, el IVA soportado correspondiente a la adquisición de elementos del inmovilizado afecto a la actividad que no resulte deducible en este último impuesto, debe integrarse como mayor valor de adquisición de dichos elementos, por lo que su consideración como gasto en el IRPF se efectuará a través de las correspondientes amortizaciones.

Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión

La Ley del Impuesto sobre Sociedades [23] establece los siguientes beneficios e incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión que resultan aplicables en el ámbito del IRPF a los titulares de actividades económicas que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión y determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa en cualquiera de sus dos modalidades:

1º Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo.

2º Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.

3º Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.

4º Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores.

5º Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión.

6º Ampliación del límite para la deducibilidad de las cuotas satisfechas en los contratos de arrendamiento financiero ("*leasing*").

7º Deducciones para el fomento del uso de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación y para el aprovechamiento de energías renovables.

Cuestión previa: concepto de empresa de reducida dimensión

Regla general.

A los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales que se comentan en el presente epígrafe, **se consideran empresas de reducida dimensión en el ejercicio 2010 aquéllas en las que el importe neto de su cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior (ejercicio 2009) haya sido inferior a 8 millones de euros**, cualquiera que sea el importe neto de la cifra de negocios en el propio ejercicio 2010. [24]

[23] Véanse los artículos 108 a 113 y 115 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11).

[24] La determinación del importe neto de la cifra de negocios se efectúa de acuerdo con lo comentado al respecto en la página 171 de este mismo Capítulo.

Reglas especiales.

- Cuando la **empresa fuera de nueva creación**, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad, elevándose dicha cifra proporcionalmente al año si el tiempo de ejercicio hubiera sido inferior a 12 meses.
- Si el **período impositivo** inmediato anterior hubiera tenido una **duración inferior al año**, o la actividad se hubiera desarrollado durante un **plazo también inferior**, el importe neto de la cifra de negocios se elevará proporcionalmente al año.
- **Grupos de sociedades**: en el supuesto de que una persona física, por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentre con relación a las entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de las entidades o empresas pertenecientes a dicho grupo.
- En el supuesto de que **una misma persona física desarrolle varias actividades económicas**, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de todas las realizadas.
- **Entidades en régimen de atribución de rentas:** el importe neto de la cifra de negocios se determinará teniendo en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

▪ ***Atención:*** *el importe neto de la cifra de negocios que determina que una empresa sea de reducida dimensión en el ejercicio 2010, es el obtenido en el ejercicio 2009. Si la empresa hubiera iniciado su actividad en el ejercicio 2009 y el tiempo efectivo de ejercicio hubiera sido inferior a 12 meses, el importe neto de la cifra de negocios se elevará proporcionalmente al año.*

Ejemplos:

A) Doña V.G.C. es titular desde 1996 de una empresa cuyo importe neto de la cifra de negocios en 2009 fue de 2.725.202,12 euros.

B) Don J.L.T. es titular de una empresa cuya cifra neta de negocios en 2009 fue de 8.115.212,75 euros.

C) Don S.M.G. es titular desde el 1 de julio de 2009 de una empresa cuya cifra neta de negocios hasta 31 de diciembre de dicho año fue de 4.625.551,22 euros.

D) Doña A.B.M. es titular desde 30 de septiembre de 2010 de una empresa cuya cifra neta de negocios hasta 31 de diciembre de dicho año fue de 612.582,36 euros.

Determinar las empresas que en el ejercicio 2010 tienen la consideración de empresa de reducida dimensión.

Soluciones:

A) La empresa descrita es de reducida dimensión en el ejercicio 2010, sea cual sea el importe neto de su cifra de negocios en este ejercicio.

B) La empresa descrita no es de reducida dimensión en el ejercicio 2010, sea cual sea el importe neto de su cifra de negocios en este ejercicio.

C) La empresa descrita no es de reducida dimensión en el ejercicio 2010, ya que el importe neto de su cifra de negocios elevado al año es de 9.251.102,44 euros, por lo que supera la cifra establecida de 8 millones de euros.

D) La empresa descrita es de reducida dimensión en el ejercicio 2010. Asimismo, debe notarse que esta calificación fiscal también será aplicable en el ejercicio 2011, porque al elevar al año el importe neto de la cifra de negocios la cantidad resultante (2.450.329,44 euros) no supera la cantidad máxima fijada de 8 millones de euros.

1. Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo

Podrán acogerse a este incentivo los titulares de actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine en estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, y en las que concurran todos y cada uno de los requisitos que a continuación se enumeran.

Requisitos.

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en que se realice la inversión.

A estos efectos, se entenderá realizada la inversión cuando los bienes se pongan a disposición del titular de la actividad.

b) Que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en que la actividad económica tenga la consideración de empresa de reducida dimensión.

La inversión también podrá realizarse en elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición se realice dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo.

La inversión también podrá realizarse en elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa, siempre que la finalización de la construcción tenga lugar dentro de los 12 meses siguientes.

Si los elementos del inmovilizado material nuevos y las inversiones inmobiliarias se adquieren mediante un contrato de arrendamiento financiero, será necesario que se ejercite la opción de compra.

c) Que durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los bienes entren en funcionamiento, la plantilla media total de la actividad económica se incremente en relación con la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la actividad económica y para la determinación del incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa. Deben incluirse, pues, los trabajadores con contrato indefinido, de duración limitada, temporales, de aprendizaje, para la formación y a tiempo parcial.

d) Que la cuantía máxima de la inversión que se amortice libremente no supere el importe resultante de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el incremento de la plantilla media total de la actividad económica calculado con dos decimales.

Cumpliéndose todos y cada uno de los anteriores requisitos, la libertad de amortización podrá aplicarse desde la entrada en funcionamiento de los elementos susceptibles de acogerse a la misma.

Contabilización.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable conforme a este beneficio fiscal respecto de la depreciación efectivamente habida no estará condicionada a su registro contable y a su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Incompatibilidades.

La libertad de amortización es incompatible con los siguientes beneficios fiscales:

- La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de la misma.
- La reinversión de beneficios extraordinarios respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

En caso de **transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización**, no podrán acogerse al beneficio fiscal de la reinversión las cantidades aplicadas a la libertad de amortización que excedan del importe de la depreciación efectiva experimentada por el elemento patrimonial de que se trate.

Consecuencias del incumplimiento de la obligación de incrementar o mantener la plantilla.

En el supuesto de que con posterioridad a la aplicación del beneficio fiscal se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla, deberá ingresarse la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso, más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la citada cuota y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

Ejemplo:

Don A.A.M. es titular de una actividad económica dedicada a la obtención de forrajes deshidratados para la alimentación animal cuyo rendimiento neto determina en régimen de estimación directa, modalidad normal. El importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2009 ascendió a 1.220.054,57 euros, siendo la plantilla media de la empresa en dicho ejercicio de 10,00 trabajadores.

En el mes de mayo de 2010 ha procedido a ampliar su actividad industrial, efectuando las inversiones que a continuación se detallan, cuya entrada en funcionamiento se ha producido en el mes de junio de dicho año:

- Adquisición de un equipo de deshidratación nuevo 120.202,42
- Adquisición de 2 camiones de transporte nuevos 108.182,16
- Adquisición de 2 carretillas elevadoras usadas 17.910,17
- Mobiliario de oficina y nuevo equipo informático 18.030,36

El día 1 de julio de 2010 ha contratado temporalmente por 6 meses, a jornada completa, a dos nuevos trabajadores. A la finalización de dicho período, se ha procedido a su contratación por tiempo indefinido. El importe neto de la cifra de negocios a 31-12-2010 correspondiente a dicho ejercicio fue de 3.018.695,37 euros.

Determinar si el titular puede acogerse en 2010 a la libertad de amortización, cuantificando el importe máximo de inversión que puede amortizarse libremente, suponiendo que durante el ejercicio 2011 la plantilla de la empresa no experimente ninguna variación respecto a la existente a finales del ejercicio 2010.

Solución:

El beneficio de la libertad de amortización fiscal está condicionado al cumplimiento de todos y cada uno de los siguientes requisitos:

1. Tratarse de una empresa de reducida dimensión.

   El carácter de empresa de reducida dimensión debe cumplirse en el ejercicio 2010, que es el ejercicio en que se ha realizado la inversión, entendiéndose a estos efectos que la inversión se ha realizado en el momento en que los bienes han sido puestos a disposición del titular de la actividad.

   A tal efecto, debe tomarse el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al ejercicio 2009, que ascendió a 1.220.054,57 euros, por lo que la actividad desarrollada por don A.A.M. tiene la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio 2010 en el que se ha realizado la inversión.

2. Determinación de la inversión susceptible de libertad de amortización.

   De la totalidad de la inversión realizada en 2010 (264.325,11 euros), únicamente la adquisición de las dos carretillas elevadoras usadas no es susceptible de libertad de amortización, al no consistir en activos fijos nuevos.

Solución (continuación):

El resto de la inversión es susceptible de libertad de amortización, por consistir en elementos del inmovilizado material nuevos que han entrado en funcionamiento en el ejercicio 2010.

3. Determinación del incremento de plantilla.

Para la determinación del incremento de plantilla deben tenerse en cuenta los siguientes conceptos:

a) Plantilla media total de referencia.

La plantilla media total que debe utilizarse como referencia es la correspondiente al ejercicio 2009. En este ejemplo, dicha plantilla media total fue de 10,00 empleados.

b) Incremento de la plantilla media.

Para determinar el incremento medio de la plantilla total de la empresa deben tomarse de forma conjunta los ejercicios 2010 y 2011. La plantilla media de los ejercicios 2010/2011 se determina de la siguiente forma:

[(10 personas x 24 meses) + (2 personas x 18 meses)] ÷ 24 meses = 11,5 personas

Así pues, el incremento medio de la plantilla de los ejercicios 2010/2011 respecto a la plantilla media del ejercicio 2009 es de 1,5 empleados (11,50 - 10,00).

c) Mantenimiento del incremento de plantilla.

Para que la libertad de amortización practicada en el ejercicio 2010 se consolide definitivamente, es preciso que el incremento de 1,5 empleados se mantenga en los ejercicios 2012 y 2013. En definitiva, aunque la libertad de amortización pueda aplicarse en el ejercicio 2010, es necesario que el incremento medio de plantilla producido en el período comprendido por los ejercicios 2010 y 2011se mantenga durante los ejercicios 2012 y 2013.

4. Importe máximo de la inversión susceptible de libertad de amortización.

La inversión máxima que puede amortizarse libremente viene determinada por el resultado de multiplicar la cantidad de 120.000 euros por el incremento medio de plantilla de los ejercicios 2010 y 2011.

En nuestro ejemplo: 120.000 x 1,50 = 180.000 euros. Esta cantidad podrá deducirse íntegramente en la determinación del rendimiento neto de la actividad en el ejercicio 2010, ya que en dicho ejercicio los bienes adquiridos han entrado en funcionamiento.

El resto de la inversión realizada en activos fijos nuevos podrá ser objeto de amortización aplicando los criterios que sobre los mismos establece la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

2. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor

Los titulares de actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, y en las que concurran todos y cada uno de los requisitos que a continuación se enumeran, podrán amortizar libremente las inversiones consideradas de escaso valor que realicen, con independencia de la evolución de su plantilla de trabajadores.

Requisitos.

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se realiza la inversión.

Se entenderá realizada la inversión a estos efectos cuando los bienes se pongan a disposición del titular de la actividad.

b) Que las inversiones se realicen en elementos del inmovilizado material nuevos.

c) Que el valor de adquisición o coste de producción unitario de cada uno de los elementos no exceda de 601,01 euros.

d) Que la inversión total realizada no supere el límite de 12.020,24 euros por período impositivo.

En el supuesto de superarse dicha cantidad, sólo podrá amortizarse libremente la inversión realizada hasta el límite de 12.020,24 euros, no disfrutando el exceso de libertad de amortización.

Contabilización.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable conforme a este beneficio fiscal respecto de la depreciación efectivamente habida no estará condicionada a su registro contable e imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Compatibilidad.

Este beneficio es compatible con cualquier otro incentivo fiscal aplicable a la actividad.

3. Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible

Los titulares de actividades económicas, cuyo rendimiento neto se determine mediante el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, en las que concurran todos y cada uno de los requisitos que a continuación se señalan, podrán amortizar de forma acelerada, a efectos fiscales, los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, en los términos que a continuación se señalan.

Requisitos.

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se produzca la puesta a disposición de los elementos a que se refiere este beneficio fiscal.

b) Que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, así como de elementos del inmovilizado intangible.

Si los elementos son encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en 2010, es necesario que su puesta a disposición tenga lugar dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión de dicho contrato. Este mismo requisito será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias construidos o producidos en la propia empresa.

Amortización acelerada deducible.

En función de la naturaleza de los elementos patrimoniales, la amortización acelerada que podrá deducirse se determinará de la siguiente forma:

Elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible. Aplicando el porcentaje que resulte de **multiplicar por 2 el coeficiente lineal máximo** previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

No obstante, los elementos del **inmovilizado intangible a que se refieren los apartados 4 y 6 de los artículos 11 y 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades** (intangibles con vida útil definida y fondos de comercio) podrán amortizarse en un **150 por 100** de la amortización que resulte de aplicar lo dispuesto en los referidos apartados, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los mismos.

Contabilización.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable conforme a este beneficio fiscal respecto de la depreciación efectivamente habida no estará condicionada a su registro contable y a su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Compatibilidad.

Este beneficio es compatible con cualquier otro beneficio fiscal que pueda resultar aplicable a la actividad. Además, este régimen es subsidiario del de libertad de amortización con creación de empleo, por lo que podrá aplicarse a la parte de inversión en activos fijos materiales nuevos que exceda del límite máximo fijado para este último.

Ejemplo:

Don A.S.T. es titular de una actividad económica dedicada a la fabricación de artículos de cerrajería y de forja artística cuyo rendimiento neto se determina por el método de estimación directa, modalidad normal.

En el ejercicio 2009 el importe neto de la cifra de negocio de la actividad ascendió a 2.802.024,21 euros.

En el mes de julio de 2010 adquirió para su actividad una máquina nueva de doblar y curvar chapa y barras cuyo precio de adquisición, incluidos los gastos accesorios, ascendió a 36.060,73 euros.

La citada máquina fue puesta a disposición de don A.S.T. en el mes de noviembre de 2010 y entró en funcionamiento el día 1 de diciembre de 2010.

Determinar la amortización correspondiente a dicha máquina durante el ejercicio 2010.

Solución:

Al tener la actividad económica en el ejercicio 2010 la consideración de empresa de reducida dimensión y ser este ejercicio en el que se entiende realizada la inversión, al ponerse a disposición del titular la citada máquina, podrá practicarse en dicho ejercicio la amortización acelerada.

El cálculo de dicha amortización se efectúa de la siguiente forma:

- Coeficiente lineal máximo de amortización según tablas: 12 por 100
- Coeficiente de amortización acelerada: (12 x 2) = 24 por 100
- Importe de la amortización acelerada: (24% s/36.060,73) x 1/12 = 721,21 euros

4. Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores

Además de las pérdidas individualizadas por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores a que se refiere el artículo 12.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [25], los titulares de actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, podrán deducir la pérdida por deterioro sobre el saldo de deudores no afectados por la provisión individualizada con arreglo a los siguientes requisitos:

Requisitos.

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se deduce la pérdida.

b) Que la pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores no supere el límite del 1 por 100 sobre los existentes a la conclusión del período impositivo.

A estos efectos, **no se incluirán los siguientes deudores** :

a) Los deudores sobre los que se hubiese reconocido de forma individualizada la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecida en el artículo 12.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

[25] El comentario de la citada pérdida individualizada se efectúa en la página 188 de este Capítulo.

b) Los deudores cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en el artículo 12.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. De conformidad con el citado artículo, no resultan deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- Los créditos adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.
- Los créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio o derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.
- Los adeudados por entidades vinculadas con el acreedor en los términos del artículo 12.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Supuesto especial: pérdida de la consideración de empresa de reducida dimensión.

En los períodos en que la actividad económica dejase de cumplir las condiciones para ser considerada empresa de reducida dimensión, las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores no serán deducibles fiscalmente hasta que no superen el importe de la pérdida global dotada en los períodos en los que la actividad económica tuvo dicha consideración.

Contabilización.

La deducibilidad fiscal de la dotación global por posibles insolvencias de deudores está condicionada a su registro contable e imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión

Los titulares de actividades económicas que determinen el rendimiento neto por el método de estimación directa podrán amortizar los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a la explotación económica en los que se materialice la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa de **elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias** también afectos, en función del coeficiente que resulte de **multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.**

Requisitos.

a) Que en el ejercicio en el que se transmita el elemento del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, el empresario o profesional sea titular de una empresa de reducida dimensión.

b) Que el elemento transmitido lo sea a título oneroso, no siendo de aplicación este beneficio a las transmisiones lucrativas.

c) Que la inversión se realice en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento transmitido y los tres años posteriores.

La reinversión se entiende efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice el importe obtenido en la transmisión.

d) Que se reinvierta el importe total obtenido en la transmisión. Cuando el importe invertido sea inferior o superior al obtenido en la transmisión, la amortización acelerada se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

Contabilización.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable conforme a este beneficio fiscal respecto de la depreciación efectivamente habida no estará condicionada a su registro contable e imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Compatibilidad.

Este beneficio es compatible con cualquier otro incentivo fiscal aplicable a la actividad.

6. Contratos de arrendamiento financiero: cuotas deducibles

Los contratos de arrendamiento financiero con una duración mínima de 2 años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles **que se hayan celebrado a partir del 1 de enero de 1996** por contribuyentes (empresarios o profesionales) cuyas actividades económicas tengan la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión, tienen el siguiente régimen fiscal:

a) La totalidad de la parte de las cuotas correspondiente a la **carga financiera satisfecha** a la entidad arrendadora tiene la consideración de **gasto fiscalmente deducible.**

b) La parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas a la entidad arrendadora que corresponda a la **recuperación del coste del bien** tiene la consideración de **gasto deducible** con las dos limitaciones siguientes:

1ª La cantidad deducible no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el triple del coeficiente de amortización lineal máximo según las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

La tabla de coeficientes de amortización aplicables en la modalidad normal del régimen de estimación directa se contiene en el Anexo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (BOE del 6 de agosto). En la modalidad simplificada del citado régimen, la tabla de amortización aplicable se contiene en la Orden de 27 de marzo de 1998 (BOE del 28).

Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Los excesos que, como consecuencia de esta limitación, no sean deducibles podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, con el mismo límite del triple del coeficiente de amortización anteriormente señalado.

2ª En el supuesto de que el objeto del contrato sean terrenos, solares y otros activos no amortizables, esta parte de la cuota no constituye gasto deducible. En caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

Los contratos de arrendamiento financiero celebrados con anterioridad a 1 de enero de 1996 que tengan por objeto bienes cuya entrega al usuario se hubiera realizado asimismo con anterioridad a dicha fecha, o bienes inmuebles cuya entrega se hubiere realizado dentro del plazo de los dos años posteriores a la citada fecha, se regirán hasta su total cumplimiento por lo establecido en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. **(26)**

▪ ***Importante:*** *Los titulares de microempresas podrán deducir como gasto las cuotas devengadas en el ejercicio correspondientes a los contratos de arrendamiento financiero*

(26) El régimen tributario contenido en la citada disposición adicional se comenta en la página 182.

que no tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables. En el momento de ejercer la opción de compra, el activo deberá registrarse por el precio de adquisición de dicha operación. (27)

Contabilización.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable conforme a este beneficio fiscal respecto de la depreciación efectivamente habida no estará condicionada a su registro contable e imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Compatibilidad.

Este beneficio es compatible con cualquier otro incentivo fiscal aplicable a la actividad.

Ejemplo:

Don S.T.V. ejerce mediante una empresa de reducida dimensión la actividad de fabricación de calzado y determina el rendimiento neto de dicha actividad por el método de estimación directa, modalidad normal, ascendiendo el importe neto de su cifra de negocios en el ejercicio 2009 a la cantidad de 2.099.852,15 euros.

El día 30 de junio de 2010 ha adquirido una furgoneta de reparto nueva en régimen de arrendamiento financiero ("leasing") con arreglo a las siguientes condiciones:

- Duración del contrato: 2 años.
- Cuotas anuales: 8.654,57 euros, de las que 856,46 euros representan la carga financiera y el resto corresponde a la recuperación del coste del bien.
- Opción de compra: 751,27 euros a la finalización del segundo año.
- Coste del elemento: 16.329,50 euros.

Determinar las cantidades que don S.T.V. podrá deducir en los ejercicios 2010 y 2011 de las satisfechas por el contrato de arrendamiento financiero efectuado, sabiendo que el coeficiente de amortización lineal según tablas de la furgoneta es el 16 por 100 y que la furgoneta fue puesta a disposición y entró en funcionamiento el día 1 de julio de 2010.

Solución:

Ejercicio 2010:

Al tener la actividad económica desarrollada la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio 2010, el titular podrá deducir de sus rendimientos íntegros los siguientes gastos fiscalmente deducibles:

Carga financiera 2010	428,23
Recuperación del coste del bien (cantidad satisfecha deducible)	3.899,06
Total gastos deducibles	4.327,29

Nota: La cantidad satisfecha correspondiente a la recuperación del coste del bien tiene en su totalidad la consideración de gasto deducible, al no superar los límites legalmente establecidos. La determinación de dicho límite se realiza de la siguiente forma:

Coeficiente lineal máximo aplicable según tablas: 16%

Coeficiente lineal máximo aplicable en 2010: (16 x 3) = 48%

Importe máximo de amortización fiscal: (48% s/16.329,50) x 6/12 = 3.919,08

Ejercicio 2011:

Carga financiera 2011	856,46
Recuperación del coste del bien (cantidad satisfecha deducible)	7.798,11
Total gastos deducibles	8.654,57

(27) Véase el artículo 4 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, (BOE del 21).

Solución (continuación):

Nota: La cantidad satisfecha en 2011 correspondiente a la recuperación del coste del bien tiene en su totalidad la consideración de gasto deducible, al no superar los límites legalmente establecidos. La determinación de dichos límites se realiza de la siguiente forma:

Coeficiente lineal máximo aplicable según tablas: 16%
Coeficiente máximo aplicable en 2011: (16 x 3) = 48%
Importe máximo de amortización fiscal: (48% s/16.329,50) = 7.838,16

7. Deducciones para el fomento del uso de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación y para el aprovechamiento de energías renovables

Al constituir este incentivo fiscal sendas deducciones de la cuota íntegra y no generar gastos fiscalmente deducibles, su comentario se realiza en el Capítulo 16, páginas 467 y siguientes.

Determinación del rendimiento neto reducido

1. Rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular (Arts. 32.1 Ley IRPF y 25 Reglamento).

Los rendimientos de actividades económicas con un **período de generación superior a dos años**, así como los **obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo**, son objeto de una **reducción del 40 por 100** con objeto de determinar el rendimiento neto reducido.

Cuando los **rendimientos cuyo período de generación sea superior a dos años se perciban de forma fraccionada**, sólo será aplicable la reducción del 40 por 100, 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.

- ***Importante:*** *no resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.*

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

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

d) Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

2. Rendimientos acogidos al régimen especial "33ª Copa del América"

Las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo del acontecimiento "33ª Copa

del América" [28], podrán aplicar una reducción del 65 por 100 sobre la cuantía neta de los rendimientos obtenidos entre el 1 de enero y el 31 de agosto de 2010 como retribución a los servicios prestados entre dichas fechas a la entidad organizadora, a los equipos participantes o a los establecimientos permanentes o entidades constituidos por ambos con motivo del acontecimiento "33ª Copa del América", en la medida en que dichos rendimientos estén directamente relacionados con su participación en dicho acontecimiento.

Esta misma reducción resulta aplicable a las personas físicas que hubieran tenido derecho a la aplicación del régimen fiscal previsto en el artículo 13 del Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia (BOE del 6) y presten servicios a entidad organizadora, a los equipos participantes o a los establecimientos permanentes o entidades constituidos por ambos con motivo del acontecimiento "33ª Copa del América", y que estén directamente relacionados con su participación en dicho acontecimiento.

La reducción se efectuará una vez aplicada, en su caso, la reducción por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a que se refiere el artículo 32.1 de la Ley del IRPF anteriormente comentada.

Determinación del rendimiento neto reducido total

Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (Arts. 32.2 Ley IRPF y 26 Reglamento).

Requisitos.

Tienen derecho a esta reducción los contribuyentes que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que el rendimiento neto de la actividad económica se determine con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si el rendimiento neto se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con la aplicación del porcentaje del 5 por 100 o del 10 por 100 deducible por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación.

En tributación conjunta, si sólo uno de los cónyuges cumple los requisitos para aplicar la reducción, el hecho de que opte por su aplicación no impide que el otro cónyuge aplique la deducción del 5 por 100 o del 10 por 100 en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación.

Si ambos cónyuges cumplen los requisitos para aplicar la reducción, el hecho de que uno de ellos opte por su aplicación tampoco impide que el otro cónyuge aplique la deducción del 5 por 100 o del 10 por 100 por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación. No obstante, en este caso el importe de la reducción no podrá ser superior al rendimiento neto de las actividades del cónyuge que haya optado por la aplicación de la reducción.

b) Que la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúen a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 16 del texto refundido de

[28] Véase la disposición adicional séptima punto 2 de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (BOE del 8) y el Real Decreto 4/2010, de 9 de julio (BOE del 20).

la Ley del Impuesto sobre Sociedades, [29] o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo (BOE del 12) y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos anteriormente comentados.

c) Que el conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente no exceda del 30 por ciento de los rendimientos íntegros declarados.

d) Que, durante el período impositivo, se cumplan todas las obligaciones formales previstas en el artículo 68 del Reglamento del IRPF. [30]

e) Que no se perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo.

No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o cualquiera de las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 17.2 de la Ley del IRPF [31], siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.

> En estos supuestos y siempre que se cumpla la totalidad de los requisitos establecidos, procederá aplicar tanto la reducción por obtención de rendimientos del trabajo como la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas.

f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

g) Que no se realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas. [32]

Cuantía de la reducción.

Cumplidos los anteriores requisitos, la cuantía de esta reducción será la que en cada caso corresponda de las que se señalan en el cuadro que se reproduce en la página siguiente, en función del importe de la suma de los rendimientos netos derivados del ejercicio de actividades económicas, previamente minorados, en su caso, por aplicación de la reducción "33ª Copa del América", y de la cuantía de las demás rentas distintas de las de actividades económicas obtenidas en el ejercicio, excluidas las exentas. El importe de la reducción que proceda por este concepto deberá hacerse constar en la casilla ***137*** de la página 5 de la declaración.

---

[29] Las personas o entidades vinculadas, en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se comentan en la página 129 del Capítulo 5.

[30] Las obligaciones formales contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas se comentan en las páginas 163 y 164 del Capítulo 6.

[31] El comentario detallado de estas prestaciones se contiene en las páginas 67 y ss. del Capítulo 3.

[32] El régimen de atribución de rentas se comenta en las páginas 293 y ss.

Importe de la reducción de los rendimientos de determinadas actividades económicas

Rendimientos netos minorados en la reducción "33ª Copa del América"	Otras rentas (excluidas las exentas)	Importe de la reducción
9.180 euros o menos	6.500 euros o menos	4.080 euros
	Más de 6.500 euros	2.652 euros
Entre 9.180,01 y 13.260 euros	6.500 euros o menos	4.080 - [0,35 x (RN - 9.180)] (*)
	Más de 6.500 euros	2.652 euros
Más de 13.260 euros	Cualquier importe	2.652 euros

(*) RN = rendimiento neto de actividades económicas, minorado por aplicación de la reducción "33ª Copa del América".

Incremento de la reducción.

Adicionalmente, las personas con discapacidad (33) que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de una actividad económica podrán aplicar, la cantidad que corresponda de las siguientes:

- **3.264 euros anuales,** con carácter general.
- **7.242 euros anuales, para las personas con discapacidad** que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

▪ ***Importante:*** *cuando el contribuyente opte por la tributación conjunta, tendrá derecho a la reducción cuando individualmente cumpla con los requisitos anteriormente señalados. En este caso, la cuantía de la reducción a computar en la declaración conjunta será única y se calculará teniendo en cuenta las rentas de la unidad familiar, sin que su importe pueda ser superior al rendimiento neto de las actividades económicas de los miembros de la unidad familiar que cumplan individualmente los citados requisitos.*

Límite máximo de la reducción.

La reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas no podrá superar la cuantía de la suma de los rendimientos netos reducidos consignada en la casilla ***136*** de la página 5 de la declaración del IRPF.

Reducción por mantenimiento o creación de empleo. (Disposición adicional vigésima séptima Ley IRPF). (34)

Con efectos desde el 1 de enero de 2009 se establece una nueva reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo que será de aplicación en los periodos impositivos 2009, 2010 y 2011.

(33) El concepto de persona con discapacidad y su acreditación se comenta en la página 404 del Capítulo 14.

(34) Añadida, con efectos desde 1 de enero de 2009, por el artículo 72 de la Ley 29/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

Requisitos

Tendrán derecho a esta reducción en el periodo impositivo 2010 los contribuyentes que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que ejerzan actividades económicas (empresariales o profesionales), cualquiera que sea el método de determinación del rendimiento neto de la actividad (estimación directa –normal o simplificada- o estimación objetiva), **cuyo importe neto de la cifra de negocios**, (35) para el conjunto de las actividades desarrolladas **sea inferior a 5 millones de euros en el ejercicio 2010**.

Cuando la duración de la actividad económica hubiese sido inferior al año el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

- ***Importante:*** *en el supuesto de que una persona física, por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentre con relación a las entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de las entidades o empresas pertenecientes a dicho grupo.*

b) Que la plantilla media utilizada durante el año 2010 en el conjunto de sus actividades sea inferior a 25 empleados.

Para el cálculo de la plantilla media de la actividad económica se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo. Deben incluirse, pues, los trabajadores con contrato indefinido, de duración limitada, temporales, de aprendizaje, para la formación y a tiempo parcial.

c) Que el contribuyente mantenga o cree empleo en el ejercicio 2010 con arreglo a los supuestos y condiciones que más adelante se comentan.

Para determinar el derecho a la reducción deben tomarse en consideración el conjunto de las actividades realizadas por el contribuyente, tanto si se realizan directamente por éste como si se ejercen a través de una entidad en régimen de atribución de rentas. En este último caso, los requisitos exigidos deberán cumplirse por el contribuyente (no por la entidad en régimen de atribución), teniendo en cuenta tanto la actividad realizada a través de la entidad en régimen de atribución como las restantes actividades que, en su caso, desarrolle el contribuyente. En relación con la actividad realizada a través de la entidad en régimen de atribución de rentas, para determinar el cumplimiento de los requisitos exigidos se considerarán las magnitudes existentes en la entidad en la parte que corresponda con el porcentaje de participación del contribuyente en la entidad.

Importe de la reducción

Cumplidos los anteriores requisitos, **los contribuyentes podrán reducir en un 20 por 100 el importe del rendimiento neto positivo declarado de todas las actividades**, previamente minorado, en su caso, por aplicación de la reducción por rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por la reducción que corresponda por el ejercicio de determinadas actividades económicas a que se refiere el artículo 32 de la Ley del Impuesto.

(35) La determinación del importe neto de la cifra de negocios se comenta en la página 171.

Por tanto, la reducción no será aplicable si la suma de los rendimientos netos positivos o negativos de las distintas actividades económicas realizadas por el contribuyente, directamente o a través de entidades en atribución de rentas en los que participe, minorada en el importe de las reducciones previstas en el artículo 32 de la Ley del IRPF, fuese negativa.

■ ***Importante:*** *La reducción se aplicará de forma independiente en cada uno de los períodos impositivos en que se cumplan los requisitos anteriormente comentado .*

Límite máximo de la reducción

El importe de la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo no podrá ser superior al **50 por 100 del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio por el contribuyente al conjunto de sus trabajadores,** sin que se entiendan comprendidas entre las mismas la Seguridad Social a cargo de la empresa.

Requisito de mantenimiento o creación de empleo: supuestos y condiciones

Contribuyentes que iniciaron su actividad antes de 1 de enero de 2008

Se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en el periodo impositivo 2010 la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas cumpla las siguientes condiciones:

a) Que no sea inferior a la unidad.

b) Que no sea inferior a la plantilla media del periodo impositivo 2008.

Ejemplo:

Doña R.L.M. inició su actividad consistente en la fabricación de marroquinería el 23 de mayo de 2004.

El 1 de enero de 2008 tenía en plantilla 11 trabajadores fijos y contrató el 1 de julio 2 nuevos trabajadores por tiempo indefinido.

El 1 de marzo de 2009 contrató 2 nuevos empleados por tiempo indefinido y el 1 de abril otros 2 empleados a media jornada con contratos temporales de dos años de duración.

El 1 de febrero de 2010 causaron baja en la empresa los dos empleados contratados por tiempo indefinido el 1 de marzo de 2009, manteniéndose el resto de los empleados con idéntica jornada a la del ejercicio 2009.

El importe neto de la cifra de negocios de su actividad en el ejercicio 2010 alcanzó los 3.820.122,70 euros.

Solución:

Para determinar el mantenimiento o incremento de la plantilla total de la empresa, debe calcularse la plantilla media utilizada en el ejercicio 2008 y en el ejercicio 2010. Los cálculos que deben realizarse a tal efecto son los siguientes:

Plantilla media utilizada en el ejercicio 2008: [(11 personas x 366 días) + (2 personas x 184 días)] ÷ 366 días = 12,00 personas.

Plantilla media utilizada en el ejercicio 2009: [(13 personas x 365 días) + (2 personas x 306 días) + (2 personas x 137,5 días)] **(*)** ÷ 365 días = 15,43 personas.

Plantilla media utilizada en el ejercicio 2010: [(13 personas x 365 días) + (2 personas x 31 días) + (2 personas x 182,5 días)] **(*)** ÷ 365 días = 14,17 personas.

(*) Al estar a media jornada, se considera que han trabajado cada uno la mitad de los días computables (365 días ÷ 2 = 182,5).

Cumplimiento de las condiciones para mantenimiento o creación de empleo:

La plantilla media utilizada en el ejercicio 2010 (14,17 personas) es superior a la unidad.

La plantilla media utilizada en el ejercicio 2010 (14,17 personas) es superior a la de 2008: (12,00 personas), sin que, a estos efectos, tenga relevancia fiscal la disminución de la plantilla media utilizada en 2010 respecto de 2009.

Contribuyentes que iniciaron su actividad después del 1 de enero de 2008

Cuando se trate de contribuyentes que no hubiesen desarrollado actividades con anterioridad a 1 de enero de 2008 e iniciasen su ejercicio en dicho periodo impositivo, para entender que existe mantenimiento o creación de empleo en el periodo impositivo 2010, la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas deben cumplir las siguientes condiciones:

a) Que no sea inferior a la unidad.

b) Que no sea inferior a la plantilla media del periodo impositivo 2008, que será calculada tomando en consideración el tiempo transcurrido desde el inicio de la misma.

Ejemplo:

Doña E.R.T. inició su actividad el 1 de mayo de 2008. El 1 de noviembre contrató un empleado de forma indefinida. Dicho empleado ha permanecido en la empresa durante los ejercicios 2009 y 2010.

Determinar si se cumplen las condiciones para la aplicación de la reducción en los ejercicios 2009 y 2010.

Solución:

Ejercicio 2009:

Plantilla media utilizada en el ejercicio 2008:

Debe calcularse la plantilla media utilizada en el ejercicio 2008, atendiendo a que desde el inicio de la actividad hasta el final del periodo impositivo han transcurrido 245 días.

(1 personas x 61 días) ÷ 245 días = 0,25 persona.

Plantilla media utilizada en el ejercicio 2009:

(1 personas x 365 días) ÷ 365 días = 1 persona.

En el ejercicio 2009 procede la aplicación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo al cumplirse los requisitos exigidos, es decir, no ser su plantilla media en 2009 inferior a la unidad y superior a la plantilla media de 2008.

Ejercicio 2010:

Plantilla media utilizada en el ejercicio 2008:

Debe calcularse la plantilla media utilizada en el ejercicio 2008, atendiendo a que desde el inicio de la actividad hasta el final del periodo impositivo han transcurrido 245 días.

(1 personas x 61 días) ÷ 245 días = 0,25 persona.

Plantilla media utilizada en el ejercicio 2010:

(1 personas x 365 días) ÷ 365 días = 1 persona.

En el ejercicio 2010 procede la aplicación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo al cumplirse los requisitos exigidos, es decir, no ser su plantilla media en 2010 inferior a la unidad y superior a la plantilla media de 2008.

Contribuyentes que iniciaron su actividad después del 1 de enero de 2009

Cuando se trate de contribuyentes que no hubiesen desarrollado actividades con anterioridad a 1 de enero de 2009 e iniciasen su ejercicio con posterioridad a dicha fecha, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- La plantilla media correspondiente al periodo impositivo 2008 será cero.
- Si la plantilla media correspondiente al periodo impositivo 2010 es superior a cero pero inferior a la unidad, podrá aplicarse la reducción en dicho periodo de inicio de la actividad a condición de que en el periodo siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad.

■ ***Importante:*** *El incumplimiento de la condición de que en el periodo siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad motivará la no aplicación de la reducción en el período impositivo de inicio de su actividad económica, debiendo presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.* **(36)**

Ejemplo:

Doña L.D.R. inició su actividad el 1 de abril de 2010 contratando el 1 de octubre un trabajador de forma indefinida.

Determinar si se cumplen las condiciones para la aplicación de la reducción en el ejercicio 2010.

Solución:

Plantilla media utilizada en el ejercicio 2008: La plantilla media correspondiente al ejercicio 2008 será 0.

Plantilla media utilizada en el ejercicio 2010: (1 persona x 92 días) ÷ 275 días = 0,33 personas.

Cumplimiento de las condiciones para mantenimiento o creación de empleo: La plantilla media utilizada en el ejercicio 2010 (0,33 personas) es superior a cero pero inferior a la unidad, por lo que la reducción procede en 2010, pero queda condicionada a que la plantilla media en el periodo siguiente (2011) no sea inferior a la unidad.

Tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al ejercicio de actividades económicas

Con objeto de equiparar el tratamiento fiscal aplicable a las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la totalidad de bienes o derechos cuya titularidad corresponde al contribuyente, la Ley del IRPF establece en su artículo 28.2 como principio general que las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a las actividades económicas no se incluyen en el rendimiento neto de las mismas, sino que tributan como tales junto con el resto de ganancias o pérdidas patrimoniales.

(36) Véase, a este respecto, la página 608 del Capítulo 18.

Caso práctico (determinación del rendimiento neto derivado de actividad profesional en estimación directa, modalidad normal)

Don H.A.V., casado con doña E.S.M. en régimen de gananciales, es médico radiólogo y ejerce su actividad profesional exclusivamente en una consulta privada situada en un local adquirido por el matrimonio.

Para la determinación de sus rendimientos netos viene utilizando el método de estimación directa y el criterio de devengo para la imputación de los ingresos y gastos de su actividad.

La plantilla media de la actividad en el ejercicio 2008 fue de una persona empleada, ascendiendo la plantilla media de la actividad en el ejercicio 2010 a una persona empleada.

Según los datos que constan en sus libros registros, los ingresos y gastos correspondientes a 2010, son los siguientes:

Ingresos íntegros:

- Honorarios por prestación de servicios	124.110,20
- Conferencias y publicaciones	10.818,22

Gastos:

- Sueldos y salarios	18.931,88
- Seguridad Social	5.909,15
- Compras material radiológico y sanitario	18.931,88
- Gastos financieros	1.111,87
- Amortizaciones	7.939,37
- IVA soportado en gastos corrientes	1.592,68
- Tributos no estatales	1.715,89
- Asistencia VI Congreso Radiológico	1.081,82
- Adquisición libros y revistas médicas	1.265,13
- Suministros	12.320,75
- Reparaciones y conservación	3.786,38
- Recibo de comunidad (local consulta)	1.694,85

Asimismo, en concepto de “ingresos y gastos extraordinarios”, figuran las siguientes partidas:

- Ingreso extraordinario (consecuencia de la venta local consulta)	80.926,28
- Gasto extraordinario (consecuencia de la venta equipos rayos X)	7.212,15

Otros datos de interés

- Dentro de las cantidades consignadas en la rúbrica "Honorarios por prestación de servicios" no figura contabilizada cantidad alguna por 10 radiografías practicadas a su hijo en marzo de 2010. El precio medio de mercado por cada radiografía similar es de 60,10 euros.

- Las "Conferencias y publicaciones" suponen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de servicios, existiendo por lo que respecta a las publicaciones la cesión de los derechos de autor.

- En "Sueldos y salarios" figuran 1.202,02 euros entregados a su esposa por los servicios prestados como auxiliar en la clínica durante el mes de vacaciones de la empleada que presta sus servicios en la clínica desde el año 2002.

- Las existencias iniciales de productos inventariables ascendían a 13.132,11 euros, siendo las finales de 16.197,28 euros.

- Los "Ingresos y gastos extraordinarios" responden, respectivamente, a la ganancia obtenida en la venta del local en el que estaba instalada la consulta y a la pérdida derivada de la venta de un aparato de rayos X.

Solución:

	Valores registrados	Valores fiscales	
Ingresos:			
Honorarios	124.110,20	124.711,20	(1)
Conferencias	10.818,22	10.818,22	(2)
Total ingresos	134.928,42	135.529,42	
Gastos:			
Sueldos y salarios	18.931,88	17.729,86	(3)
Seguridad Social	5.909,15	5.909,15	
Compras	18.931,88	15.866,71	(4)
Gastos financieros	1.111,87	1.111,87	
Amortizaciones	7.939,37	7.939,37	(5)
IVA soportado gastos	1.592,68	1.592,68	(6)
Tributos no estatales	1.715,89	1.715,89	
Asistencia VI Congreso	1.081,82	1.081,82	
Adquisición libros y revistas	1.265,13	1.265,13	
Suministros	12.320,75	12.320,75	
Reparación y conservación	3.786,38	3.786,38	
Recibos comunidad/consulta	1.694,85	1.694,85	
Total gastos	76.281,65	72.014,46	
Rendimiento neto	58.646,77	63.514,96	(7)
Reducción por creación o mantenimiento de empleo (límite máximo)		8.864,93	(8)
Rendimiento neto reducido total		54.650,03	

Notas:

(1) Dentro de los "ingresos por honorarios" figuran 601,00 euros más, en concepto de autoconsumo, al valorar a precio de mercado las 10 radiografías efectuadas a su hijo.

(2) Las cantidades percibidas en concepto de "Conferencias y publicaciones" tienen la consideración de rendimientos de la actividad profesional realizada por el contribuyente.

(3) De la cantidad registrada en "sueldos y salarios", no tienen dicho carácter 1.202,02 euros entregadas a su esposa por la prestación de trabajos en la consulta durante el mes de julio, al no cumplirse los requisitos legalmente exigibles para ello. Dichos requisitos se refieren especialmente a la habitualidad y continuidad en la prestación del trabajo, así como a la existencia de contrato laboral y afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social.

(4) Las compras deducibles responden únicamente a las compras consumidas en el ejercicio. Para la determinación de dicha cantidad, debe efectuarse la siguiente operación: 13.132,11 (existencias iniciales) + 18.931,88 (compras realizadas) - 16.197,28 (existencias finales) = 15.866,71 euros (compras consumidas)

(5) Las amortizaciones practicadas corresponden a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado, por lo que su importe constituye gasto fiscalmente deducible.

(6) Se deduce como gasto el IVA soportado por tratarse de una actividad exenta de este impuesto que no da derecho a deducir las cuotas soportadas.

(7) Pese a tener la consideración de bienes afectos tanto el local de la consulta como el aparato de rayos X, la venta de dichos bienes origina ganancias o pérdidas patrimoniales que como tales no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica. La cuantificación y tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes afectos se comenta en el Capítulo 11 "Ganancias y pérdidas patrimoniales" de este Manual.

(8) Al cumplirse los requisitos y condiciones establecidos en la disposición adicional vigésimo séptima de la ley del IRPF anteriormente comentados, procede aplicar la reducción por mantenimiento de empleo. La reducción tiene como límite máximo el 50 por 100 de las retribuciones satisfechas al personal (18.931,88 - 1.202,02 = 17.729,86). En definitiva, la reducción asciende a: 50% de 17.729,86 = 8.864,93.

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 5 del Modelo D-100)

E1 Rendimientos de actividades económicas en estimación directa

Si el número de actividades económicas previsto en esta hoja resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan ..... ☐

• Actividades económicas realizadas y rendimientos obtenidos

		Actividad 1.ª	Actividad 2.ª	Actividad 3.ª
Actividades realizadas				
Contribuyente que realiza la/s actividad/es	100	Declarante		
Tipo de actividad/es realizada/s: clave indicativa *(véase la Guía)*	101	5		
Grupo o epígrafe IAE (de la actividad principal en caso de realizar varias actividades del mismo tipo)	102	832		
Modalidad aplicable del método de estimación directa — Normal	103	x		
Modalidad aplicable del método de estimación directa — Simplificada	104			
Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una "X" *(Véase la Guía)*	105			
Ingresos íntegros				
Ingresos de explotación	106	124.110 |20		
Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias)	107	10.818 |22		
Autoconsumo de bienes y servicios	108	601 |00		
Total ingresos computables (106 + 107 + 108)	109	135.529 |42		
Gastos fiscalmente deducibles				
Consumos de explotación	110	15.866 |71		
Sueldos y salarios	111	17.729 |86		
Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular)	112	5.909 |15		
Otros gastos de personal	113			
Arrendamientos y cánones	114			
Reparaciones y conservación	115	3.786 |38		
Servicios de profesionales independientes	116			
Otros servicios exteriores	117	12.320 |75		
Tributos fiscalmente deducibles	118	1.715 |89		
Gastos financieros	119	1.111 |87		
Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles	120	7.939 |37		
Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales: importes deducibles	121			
Incentivos al mecenazgo. Convenios de colaboración en actividades de interés general	122			
Incentivos al mecenazgo. Gastos en actividades de interés general	123			
Otros conceptos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)	124	5.634 |48		
Suma (110 a 124)	125	72.014 |46		
Actividades en estimación directa (modalidad normal):				
Provisiones fiscalmente deducibles	126			
Total gastos deducibles (125 + 126)	127	72.014 |46		
Actividades en estimación directa (modalidad simplificada):				
Diferencia (109 − 125)	128			
Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación *(véase la Guía)*	129			
Total gastos deducibles (125 + 129)	130			
Rendimiento neto y rendimiento neto total				
Rendimiento neto (109 − 127 ó 109 − 130)	131	63.514 |96		
Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 32.1 de la Ley del Impuesto). *Véase la Guía*	132			
Diferencia (131 − 132)	133	63.514 |96		
Rendimientos acogidos al régimen especial "33.ª Copa del América" Reducción (disposición adicional séptima de la Ley 41/2007)	134			
Rendimiento neto reducido (133 − 134)	135	63.514 |96		

• Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas en estimación directa

Suma de rendimientos netos reducidos (suma de las casillas 135)	136	63.514 |96
Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (artículo 32.2 de la Ley del Impuesto y artículo 26 del Reglamento). *Véase la Guía*	137	
Reducción por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional 27.ª de la Ley del Impuesto). *Véase la Guía*	138	8.864 |93
Rendimiento neto reducido total (136 − 137 − 138)	140	54.650 |03

Capítulo 8. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (I)
(Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales)

Sumario

Concepto y ámbito de aplicación

Actividades económicas desarrolladas directamente por personas físicas

Actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas

Relación de actividades incluidas en el ejercicio 2010 en el método de estimación objetiva. Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30)

Determinación del rendimiento neto reducido

Fase 1ª: Determinación del rendimiento neto previo

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto minorado

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto de módulos

Fase 4ª: Determinación del rendimiento neto de la actividad

Fase 5ª: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad

Determinación del rendimiento neto reducido total

Reducción por creación o mantenimiento de empleo

Caso práctico

Apéndice: Rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2010.

Concepto y ámbito de aplicación

(Arts. 16. 2 b) y 31 Ley IRPF; 32 y ss. Reglamento y Orden EHA/99/2010)

El método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales, presenta como principal característica la de prescindir de los flujos reales de ingresos y gastos producidos en el desarrollo de la actividad. En su lugar, se aplican determinados indicadores objetivos que representan las características económicas estructurales básicas de cada sector de actividad económica (signos, índices o módulos), que son aprobados previamente mediante Orden del Ministro de Economía Hacienda.

Actividades económicas desarrolladas directamente por personas físicas

El método de estimación objetiva resulta aplicable en 2010 a las actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales cuyo comentario se realiza en el Capítulo siguiente, desarrolladas directamente por personas físicas en las que concurran las siguientes circunstancias:

1ª Tratarse de actividades incluidas en la relación contenida en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), que más adelante se reproduce.

2ª Que el contribuyente titular de la actividad no haya renunciado, de forma expresa o tácita, a la aplicación del método de estimación objetiva ni a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

- **Renuncia expresa.** (Art. 33.1 a) y 4 Reglamento IRPF) [1]

La renuncia expresa tanto al método de estimación objetiva como a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca del IVA o de la agricultura y ganadería del IGIC debe efectuarse, como regla general, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En el supuesto de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

Excepcionalmente para el ejercicio 2010 la renuncia o la revocación de la renuncia pudo ejercitarse en el plazo comprendido entre los días 31 de enero y 28 de febrero de 2010. Asimismo, los titulares de actividades económicas destinadas a actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares (epígrafes IAE 504.1; 504.2 y 3; 504.4, 5, 6, 7 y 8; 505.1, 2, 3 y 4; 505.5; 505.6 y 505.7) pudieron renunciar o revocar la renuncia al método de estimación objetiva para el año 2010 en el plazo comprendido entre los días 1 de mayo y 1 de junio de 2010.

Sin perjuicio de lo anterior, las renuncias o revocaciones presentadas, para el año 2010, durante el mes de diciembre de 2009 se entenderán presentadas en período hábil.

La renuncia deberá presentarse mediante el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores o en el modelo 037 de declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el citado Censo de empresarios, profesionales y retenedores, aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril (BOE del 10 de mayo), modificada por la Orden EHA/3695/2007, de 13 de diciembre (BOE del 19), por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre (BOE del 30) y por la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre (BOE del 20).

[1] Véase también el artículo 5 de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30) y la disposición adicional primera de la Orden EHA/1059/2010, de 28 de abril (BOE del 30).

- **Renuncia tácita.** (Art. 33.1 b) Reglamento IRPF). [2]

También se entiende efectuada la renuncia al método de estimación objetiva por la presentación en el plazo reglamentario (hasta el 20 de abril) de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

En caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se realice en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

- **Consecuencias de la renuncia.** (Art. 33.2 y 3 Reglamento IRPF)

La renuncia al método de estimación objetiva en relación con una actividad cualquiera origina, a efectos del IRPF, que el contribuyente quede sometido obligatoriamente al método de estimación directa, en la modalidad del mismo que corresponda, para la determinación del rendimiento neto de la totalidad de las actividades que desarrolle, durante un período mínimo de tres años.

Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que se proceda formalmente a su revocación en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En todo caso, si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

3ª Que el contribuyente no incurra en ninguna causa de exclusión del método de estimación objetiva.

Constituyen causas de exclusión del método de estimación objetiva las siguientes:

a) Haber alcanzado en el ejercicio anterior (2009), un volumen de rendimientos íntegros derivados del ejercicio de actividades económicas superior a 450.000 euros anuales, considerando todas las desarrolladas por el contribuyente. (Art. 32.2 a) Reglamento IRPF) [3]

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

Para determinar el citado límite se computarán las siguientes operaciones:

- Las que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento del IRPF.

- Las que deban anotarse en el libro registro previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31). [4]

- Las operaciones no incluidas en los párrafos anteriores, por las que estén obligados a expedir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, (BOE del 29), con excepción

---

[2] Véase también el artículo 5 de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30) y la disposición adicional primera de la Orden EHA/1059/2010, de 28 de abril (BOE del 30).

[3] Véase también el artículo 3.1 a) de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

[4] En el citado artículo se establece que los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones realizado habrán de llevar un Libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en el desarrollo de las referidas actividades.

de las operaciones que, de acuerdo con el artículo 121, apartado tres, de la Ley del IVA, [5] no se toman en consideración para la determinación del volumen de operaciones, y de los arrendamientos de bienes inmuebles que no se califiquen como rendimientos de actividad económica.

En ningún caso se computarán las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Haber superado en el ejercicio anterior (2009) el volumen de compras en bienes y servicios la cantidad de 300.000 euros anuales, excluidas las adquisiciones del inmovilizado. (Art. 32.2 b) Reglamento IRPF). [6]

En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

Reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras.

Para la determinación del volumen de rendimientos íntegros y el de compras en bienes y servicios anteriormente comentados, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas [7] en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

- **Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares.**

A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

- **Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.**

En el supuesto de operaciones realizadas con entidades vinculadas, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11), [8] deberán valorarse de forma imperativa **por su valor normal de mercado**, entendiéndose como tal el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

En estos supuestos, el contribuyente debe cumplir las obligaciones de documentación de dichas operaciones en los términos y condiciones establecidos en el artículo 18 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio (BOE del 10).

---

(5) Con arreglo al citado artículo, para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración, entre otras, las entregas ocasionales de bienes inmuebles y las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente.

(6) Véase también el artículo 3.1 c) de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

(7) Véase el apartado "Actividades económicas desarrolladas por entidades en régimen de atribución de rentas" en la página siguiente de este mismo Capítulo.

(8) Los supuestos de vinculación previstos en dicho artículo se comentan en la página 129 del Capítulo 5.

c) Desarrollar la actividad económica, total o parcialmente, fuera del territorio español. (Art. 32.2 c) Reglamento IRPF). A estos efectos, se entenderá que las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, de transporte por autotaxi, de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas, se desarrollan, en cualquier caso, dentro del territorio español.

d) Haber superado durante el año anterior (2009) **la magnitud específica máxima** (número de personas empleadas o de vehículos o de bateas utilizados) establecida para cada actividad en el artículo 3.1, d) de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), que se recogen en la columna tercera de la relación que más adelante se reproduce. (Art. 34.1 Reglamento IRPF).

En el primer año de ejercicio de la actividad únicamente se tendrá en cuenta a estos efectos el número de personas empleadas, de vehículos afectos o de bateas utilizadas el día de inicio de la actividad.

- ***Importante:*** *a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, tienen la consideración de actividades independientes cada una de las que figuran en la relación que más adelante se reproduce, al margen de que la actividad se desarrolle en uno o varios locales o que se corresponda con uno solo o con varios grupos o epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).* (Art. 38.1 Reglamento IRPF).

e) Determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades. (Artículo 34.2 y 35 Reglamento IRPF). La normativa reguladora del IRPF establece como principio general la incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa. Conforme a este principio, los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, están obligados a determinar el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho método, en la modalidad que corresponda.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que se venían realizando con anterioridad, sino a partir del año siguiente.

f) La exclusión del régimen especial simplificado del IVA o del IGIC. (Art. 34.2 y 36 Reglamento IRPF). En virtud del principio de coordinación del método de estimación objetiva con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o con el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), la exclusión del régimen especial simplificado en el IVA o en el IGIC supone la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Consecuencias de la exclusión del método de estimación objetiva. (Art. 34.3 Reglamento IRPF).

La exclusión del método de estimación objetiva por cualquiera de las circunstancias anteriormente comentadas produce sus efectos únicamente en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia y supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, salvo renuncia al mismo.

Actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas (Art. 39 Reglamento IRPF)

El método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas se

aplicará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en sus socios, herederos, comuneros o partícipes, siempre que, además de las condiciones de carácter general señaladas anteriormente para las actividades económicas realizadas directamente por personas físicas, se cumplan los siguientes requisitos:

- **Que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF.**
- **Que no se haya renunciado en tiempo y forma a la aplicación del método de estimación objetiva.**

La renuncia deberá formularse por unanimidad de todos los socios, herederos, comuneros o partícipes integrantes de la entidad; sin embargo, la revocación de la renuncia podrá ser presentada por uno sólo de ellos.

■ ***Importante:*** *para la definición del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades desarrolladas por la propia entidad, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes, los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos, así como por otras entidades en régimen de atribución en las que participen cualquiera de las personas anteriores en las que concurran las circunstancias más arriba comentadas.*

Relación de actividades incluidas en el ejercicio 2010 en el método de estimación objetiva. Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30)

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
---	Producción de mejillón en batea	5 bateas (1)
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería	4 empleados
316. 2, 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p.	5 empleados
419.1	Industrias del pan y de la bollería	6 empleados
419.2	Industrias de la bollería, pastelería y galletas	6 empleados
419.3	Industrias de elaboración de masas fritas	6 empleados
423.9	Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares	6 empleados
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se realice mayoritariamente por encargo a terceros	5 empleados
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo	5 empleados
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción	5 empleados
468	Industria del mueble de madera	4 empleados
474.1	Impresión de textos o imágenes	4 empleados
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general	6 empleados
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire)	3 empleados
504. 2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire	4 empleados

(1) Cualquier día del año.

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
504. 4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje	3 empleados
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos	4 empleados
505.5	Carpintería y cerrajería	4 empleados
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimiento con papel, tejidos o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales	3 empleados
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales	3 empleados
641	Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos	5 empleados
642.1, 2, 3 y 4	Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados	5 empleados
642.5	Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos	4 empleados
642.6	Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados	5 empleados
643.1 y 2	Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles	5 empleados
644.1	Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos	6 empleados
644.2	Despachos de pan, panes especiales y bollería	6 empleados
644.3	Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería	6 empleados
644.6	Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes	6 empleados
647.1	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor	5 empleados
647.2 y 3	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados	4 empleados
651.1	Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería	4 empleados
651.2	Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado	5 empleados
651.3 y 5	Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales	3 empleados
651.4	Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería	4 empleados
651.6	Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general	5 empleados
652.2 y 3	Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal	4 empleados
653.1	Comercio al por menor de muebles	4 empleados
653.2	Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina	3 empleados
653.3	Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)	4 empleados

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
653.4 y 5	Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.	3 empleados
653.9	Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.	3 empleados
654.2	Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres	4 empleados
654.5	Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos)	3 empleados
654.6	Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos	4 empleados
659.2	Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina	4 empleados
659.3	Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos	3 empleados
659.4	Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública	3 empleados
659.4	Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública	2 empleados
659.6	Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia	3 empleados
659.7	Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales	4 empleados
662.2	Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1	3 empleados
663.1	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados	2 empleados
663.2	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección	2 empleados
663.3	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero	2 empleados
663.4	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general	2 empleados
663.9	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.	2 empleados
671.4	Restaurantes de dos tenedores	10 empleados
671.5	Restaurantes de un tenedor	10 empleados
672.1, 2 y 3	Cafeterías	8 empleados
673.1	Cafés y bares de categoría especial	8 empleados
673.2	Otros cafés y bares	8 empleados
675	Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos	3 empleados
676	Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías	3 empleados
681	Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas	10 empleados
682	Servicio de hospedaje en hostales y pensiones	8 empleados
683	Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes	8 empleados
691.1	Reparación de artículos eléctricos para el hogar	3 empleados
691.2	Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos	5 empleados
691.9	Reparación de calzado	2 empleados

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
691.9	Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales)	2 empleados
692	Reparación de maquinaria industrial	2 empleados
699	Otras reparaciones n.c.o.p.	2 empleados
721.1 y 3	Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera	5 vehículos (1)
721.2	Transporte por autotaxis	3 vehículos (1)
722	Transporte de mercancías por carretera	5 vehículos (1)
751.5	Engrase y lavado de vehículos	5 empleados
757	Servicios de mudanzas	5 vehículos (1)
849.5	Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propio	5 vehículos (1)
933.1	Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.	4 empleados
933.9	Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.	5 empleados
967.2	Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte	3 empleados
971.1	Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados	4 empleados
972.1	Servicios de peluquería de señora y caballero	6 empleados
972.2	Salones e institutos de belleza	6 empleados
973.3	Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras	4 empleados

(1) Cualquier día del año.

■ ***Importante:*** *la determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad anteriormente relacionada deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).*

Asimismo, se comprenderán en cada actividad las operaciones económicas que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal. Tiene la consideración de actividad accesoria a la actividad principal aquélla cuyo volumen de ingresos no supere el 40 por 100 del volumen correspondiente a la actividad principal. Para el cómputo de la magnitud máxima de exclusión deberán tenerse en cuenta las personas empleadas o vehículos o bateas que se utilicen para el desarrollo de la actividad principal y de cualquier actividad accesoria incluida en el método de estimación objetiva. **(9)**

Reglas de cómputo de la magnitud máxima de exclusión. (10)

Reglas generales.

A efectos de determinar para cada actividad si la magnitud correspondiente a la misma excede o no de las cantidades máximas indicadas en la anterior relación, deberán tenerse en cuenta las siguientes particularidades:

(9) Las actividades económicas accesorias que se entienden comprendidas en cada una de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva se indican en la rúbrica "Nota" del apéndice "Rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2010", que se reproduce en las páginas finales de este mismo Capítulo.

(10) Véase artículo 3.1, d) de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

• La magnitud **"empleados"** comprenderá todas las personas, asalariadas o no asalariadas, que trabajen efectivamente en la actividad principal y en cualquier otra actividad accesoria incluida en el régimen. Su cuantía se determinará por la media ponderada correspondiente al período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

Para determinar la media ponderada se aplicarán exclusivamente las siguientes reglas:

- Sólo se tomará en cuenta el número de horas trabajadas durante el período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

- Se computará como **una persona no asalariada**, la que trabaje en la actividad al menos 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1.800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1.800.

  No obstante, **el empresario se computará como una persona no asalariada**. En aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, **se computará al empresario en 0,25 personas/año**, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

- Se computará como **una persona asalariada**, la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800.

• Las magnitudes **"vehículos"** y **"bateas"** se refiere, respectivamente, al número máximo de vehículos o bateas que se utilicen en cualquier día del año para el desarrollo de la actividad principal y de cualquier otra actividad accesoria incluida en el método.

▪ ***Importante:*** *en el primer año de ejercicio de la actividad se tendrá en cuenta el número de personas empleadas o vehículos o bateas al inicio de la misma.*

Cuando en un año natural se supere la magnitud máxima en alguna actividad, el contribuyente **quedará excluido, a partir del año inmediato siguiente**, del método de estimación objetiva, debiendo determinar su rendimiento neto por el método de estimación directa, modalidad simplificada, siempre que se reúnan los requisitos establecidos para dicha modalidad y no se renuncie a su aplicación, en cuyo caso resultará aplicable la modalidad normal de dicho método. **(11)**

Reglas especiales.

Para la determinación de las magnitudes excluyentes del método de estimación objetiva deberá computarse no sólo la magnitud específica correspondiente a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias siguientes:

(11) Los requisitos establecidos para aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, y los efectos de la renuncia a la misma, se comentan en el Capítulo 7, páginas 170 y 171.

- **Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares.**

A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

- **Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales**.

Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas deberán computarse no sólo la magnitud específica correspondiente a la actividad económica desarrollada por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias anteriormente señaladas.

Determinación del rendimiento neto reducido

En el método de estimación objetiva las operaciones necesarias para la determinación del rendimiento neto, en su caso, reducido se realizan de forma aislada y separada para cada actividad que tenga la consideración de independiente, aunque el mismo contribuyente desarrolle varias a las que resulte de aplicación dicho método.

La determinación del rendimiento neto reducido anual correspondiente a cada actividad se efectúa, una vez transcurrido el año o cuando finalice el período impositivo, mediante las operaciones sucesivas que se indican en el siguiente esquema: **(12)**

Fase 1ª		UNIDADES DE MÓDULO EMPLEADAS, UTILIZADAS O INSTALADAS
	(x)	RENDIMIENTO ANUAL POR UNIDAD ANTES DE AMORTIZACIÓN
	=	**RENDIMIENTO NETO PREVIO**
Fase 2ª		MINORACIONES:
	(–)	INCENTIVOS AL EMPLEO
	(–)	INCENTIVOS A LA INVERSIÓN
	=	**RENDIMIENTO NETO MINORADO**
Fase 3ª	(x)	ÍNDICES CORRECTORES
	=	**RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS**
Fase 4ª	(–)	REDUCCIÓN DE CARÁCTER GENERAL: 5 POR 100
	(–)	GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES
	(+)	OTRAS PERCEPCIONES EMPRESARIALES
	=	**RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD**
Fase 5ª	(–)	REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD **(*)**: 40 POR 100
	=	**RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DE LA ACTIVIDAD**

(*) Aplicable únicamente respecto del componente "Otras percepciones empresariales" con período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo.

(12) Véase el Anexo II e instrucciones de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

Fase 1ª: Determinación del rendimiento neto previo

El rendimiento neto previo de la actividad está constituido por la suma de los productos obtenidos de multiplicar el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad, de cada uno de los módulos por el rendimiento anual antes de amortización asignado a cada unidad de módulo.

Los rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en 2010 a cada una de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva se reproducen como apéndice al final del presente Capítulo.

Cuantificación del número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad de los distintos signos o módulos.

La primera operación que debe realizarse para determinar el rendimiento neto previo consiste en cuantificar el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas de cada uno de los módulos fijados para cada actividad que tenga la consideración de independiente. La Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), establece las siguientes reglas de cálculo:

Módulo "Personal no asalariado".

Personal no asalariado es el empresario. También tendrán esta consideración, **su cónyuge y los hijos menores** que convivan con él, cuando, trabajando efectivamente en la actividad, no constituyan personal asalariado por no concurrir alguno de los requisitos siguientes:

- Que trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad empresarial.
- Que exista el correspondiente contrato laboral.
- Que estén afiliados al régimen general de la Seguridad Social.

Reglas para el cómputo del módulo "personal no asalariado".

Reglas generales.

- **Empresario:**

Se computará como una persona no asalariada el empresario. En aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad.

En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al **titular de la actividad en 0,25 personas/año**, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

- **Cónyuge e hijos menores del empresario:**

Se computará como una persona no asalariada, el cónyuge e hijos menores del titular de la actividad que convivan con él, cuando trabajen en la actividad, al menos, 1.800 horas/año.

Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1.800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1.800.

El número de unidades del módulo "personal no asalariado" **se expresará con dos decimales**.

▪ ***Importante:*** *el personal no asalariado con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 se computará al 75 por 100. A estos efectos, se tomará en consideración la situación existente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).*

Regla especial del cómputo del cónyuge e hijos menores del empresario.

Cuando el cónyuge o los hijos menores del empresario tengan la consideración de no asalariados, se computarán al 50 por 100, siempre que el titular de la actividad se compute por entero, antes de aplicar, en su caso, la reducción prevista para personas con discapacidad anteriormente comentada, y no haya más de una persona asalariada.

La reducción del 50 por 100 se practicará después de haber aplicado, en su caso, la correspondiente por grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.

Ejemplo:

Don R.G.C., que tiene reconocido un grado de discapacidad del 33 por 100, es titular de un bar en el que únicamente trabajan él y su esposa, constando la afiliación de ambos al régimen de trabajadores autónomos de la Seguridad Social. Durante el ejercicio 2010 han trabajado más de 1.800 horas cada uno.

Determinar las unidades del módulo "personal no asalariado" empleadas en la actividad en el año 2010.

Solución:

Al no darse el requisito de la afiliación de la esposa al régimen general de la Seguridad Social, ésta tiene la consideración de "personal no asalariado".

Módulo "personal no asalariado":	El titular (1 x 75%).....	0,75
	Esposa (1 x 50%).....	0,50
	Total	1,25 personas

Módulo "Personal asalariado".

Tienen la condición de personal asalariado:

a) Las personas que trabajen en la actividad y no tengan la condición de personal no asalariado, incluidos, en su caso, los trabajadores contratados a través de Empresas de Trabajo Temporal (ETT).

b) El cónyuge y los hijos menores del titular de la actividad que convivan con él, siempre que, existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen general de la Seguridad Social, trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

- ***Importante:*** *no se computarán como personas asalariadas los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.*

Reglas para el cómputo del módulo "personal asalariado".

La determinación del número de unidades del módulo "personal asalariado" se realiza mediante la aplicación de las siguientes reglas:

a) Si existe convenio colectivo, se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador que haya sido fijado en dicho convenio.

b) Si no existe convenio colectivo, se estimará que una persona asalariada equivale a 1.800 horas/año.

Cuando el número de horas sea inferior o superior al indicado, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800 horas.

El número de unidades del módulo "personal asalariado" **se expresará con dos decimales.**

- **Se computará en un 60 por 100** al personal asalariado menor de 19 años y al que preste sus servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación.
- **Se computará en un 40 por 100** al personal asalariado que sea una persona con discapacidad, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

  Cuando una persona asalariada cumpla 19 años u obtenga un grado de minusvalía del 33 por 100 o superior durante el período impositivo, el cómputo del 60 por 100 o, en su caso, del 40 por 100 se efectuará únicamente respecto de la parte del período en la que se den cualquiera de estas circunstancias.

  ▪ ***Importante:*** *las reducciones del 60 por 100 y del 40 por 100 anteriormente comentadas son incompatibles entre sí.*

- En las actividades en las que así aparece indicado, el módulo "personal asalariado" se desglosa en dos:
  - Personal asalariado de fabricación.
  - Resto del personal asalariado.

En estos casos, el cómputo de cada uno de los dos módulos citados deberá efectuarse de forma independiente. Cuando un mismo trabajador desarrolle labores de fabricación y de otro tipo, el número de unidades que debe computarse en cada uno de dichos módulos se determinará en función del número de horas efectivas de trabajo en cada labor. Si no fuera posible determinar dicho número, se imputará el total por partes iguales a cada uno de dichos módulos.

▪ ***Recuerde:*** *a efectos de determinar el rendimiento neto, no se computan como personas asalariadas los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.*

Ejemplo:

Don A.C.M. es titular de un taller de reparaciones de vehículos automóviles, epígrafe 691.2 del IAE, que viene determinando el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva.

Desde el año 2000 trabajan a jornada completa en el taller, además del titular, dos empleados fijos mayores de 19 años.

En el ejercicio 2010 se han producido las siguientes alteraciones en la plantilla de trabajadores del taller:

- El 1 de enero se contrataron, a jornada completa y por un período de 6 meses, dos aprendices mayores de 19 años, que totalizaron 900 horas anuales cada uno.
- El día 2 de mayo se contrata, por tiempo indefinido y a jornada completa, un trabajador discapacitado con un grado de discapacidad del 33 por 100, que totalizó 1.100 horas anuales.

Determinar el número de unidades de los módulos "personal no asalariado" y "personal asalariado" correspondientes al ejercicio 2010, suponiendo que el número de horas anuales establecidas en el correspondiente convenio colectivo es de 1.800 horas/año.

Solución:

Módulo "personal no asalariado":

Titular de la actividad	1,00 persona
Total	1,00 persona

Módulo "personal asalariado":

2 empleados todo el año	2,00 personas
2 aprendices (60% s/2 x 900/1800)	0,60 personas
1 empleado discapacitado (40% s/1.100/1.800)	0,24 personas
Total	2,84 personas

Módulo "Superficie del local".

A efectos de la aplicación del módulo, se entiende por locales las construcciones, edificaciones o instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para el desarrollo de la actividad.

La unidad del módulo "Superficie del local" es el metro cuadrado (m^2).

Por superficie del local se tomará la definida en la Regla 14ª.1.F, letras a), b), c) y h), de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (BOE del 29 y 1 y 2 de octubre), así como en la disposición adicional cuarta, letra f), de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (BOE del 28).

En las actividades en las que así figure indicado, dentro de la magnitud superficie del local será preciso distinguir y determinar por separado alguno, o varios, de los siguientes módulos:

- Superficie local independiente.
- Superficie local no independiente.
- Superficie del local de fabricación.

La unidad de cada uno de estos módulos es, igualmente, el metro cuadrado (m^2).

Se entiende por:

- **Local independiente**.

El que dispone de sala de ventas para atención al público. Se consideran asimismo locales independientes aquellos que deban tributar según lo dispuesto en la Regla 14ª.1.F, letra h), de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del IAE, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

- **Local no independiente**.

El que no disponga de sala de ventas propia para atención al público por estar situado en el interior de otro local, galería comercial o mercado.

- **Local de fabricación**.

El local, o parte del mismo, dedicado a la realización de las operaciones de fabricación.

Módulo "Consumo de energía eléctrica".

Por consumo de energía eléctrica se entenderá la facturada por la empresa suministradora, cuya unidad es 100 kilovatios por hora (Kw/h). Cuando en la factura se distinga entre energía "activa" y "reactiva", sólo se computará la primera.

Módulo "Potencia eléctrica".

Se entenderá por potencia eléctrica la contratada con la empresa suministradora de la energía, cuya unidad es el kilovatio contratado (Kw).

Módulo "Superficie del horno".

Por superficie del horno se entenderá la que corresponda a las características técnicas del mismo. La unidad del módulo "superficie del horno" es 100 decímetros cuadrados (dm^2).

Módulo "Mesas".

En los bares y cafeterías, así como en los restaurantes, la unidad “mesa” se entenderá referida a la susceptible de ser ocupada por cuatro personas. Las mesas de capacidad superior o inferior aumentarán o reducirán la cuantía del módulo en la proporción correspondiente.

Mesas que se utilizan solamente durante determinados períodos del año. El número de unidades del módulo "mesas" se determinará en proporción a la duración del período, computado en días, durante el que se hayan utilizado las mesas a lo largo del año.

Tableros que se utilizan ocasionalmente como mesas. Se computará una unidad del módulo "mesas" por cada cuatro personas susceptibles de ocupar los tableros. Una vez determinado con arreglo a este criterio el número de unidades, éste se prorrateará en función del período, computado en días, de utilización de los tableros durante el año.

Barras adaptadas para servir comidas. Estas barras no se computarán a efectos de determinar el número de unidades del módulo "mesas".

Módulo "Número de habitantes".

El número de habitantes será el de la población de derecho del municipio, constituida por el total de los residentes inscritos en el Padrón Municipal de Habitantes, presentes y ausentes. La condición de residentes se adquiere en el momento de realizar tal inscripción.

Módulo "Carga del vehículo".

La capacidad de carga de un vehículo o conjunto de vehículos será igual a la diferencia entre la masa total máxima autorizada determinada teniendo en cuenta las posibles limitaciones administrativas, que en su caso, se reseñen en las Tarjetas de Inspección Técnica, con el límite de 40 toneladas, y la suma de las taras correspondientes a los vehículos portantes (peso en vacío del camión, remolque, semirremolque y cabeza tractora), expresada, según proceda, en kilogramos o toneladas, estas últimas con dos cifras decimales.

En el caso de cabezas tractoras que utilicen distintos semirremolques, su tara se evaluará en ocho toneladas como máximo.

Cuando el transporte se realice exclusivamente con contenedores, la tara de éstos se evaluará en 3 toneladas.

Módulo "Plazas".

En las actividades de servicio de hospedaje, se entenderá por "plazas" el número de unidades de capacidad de alojamiento del establecimiento.

Módulo "Asientos".

En las actividades de **transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera**, se entenderá por "asientos" el número de unidades que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, excluidos el del conductor y el del guía.

Vehículos adaptados específicamente para **transporte escolar**. El cómputo de unidades del módulo asiento de estos vehículos deberá efectuarse por el número equivalente de asientos de personas adultas. A estos efectos, se considerará que cada tres asientos para niños menores de 14 años equivalen a dos asientos de personas adultas.

Módulo "Máquinas recreativas".

Únicamente se computarán las máquinas recreativas instaladas que no sean propiedad del titular de la actividad. **(13)**

(13) Las máquinas propiedad del titular constituyen una actividad independiente, clasificada en el epígrafe 969.4 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Esta magnitud comprende dos módulos: máquinas tipo “A” y máquinas tipo “B” de acuerdo con lo dispuesto en los artículo 4º y 5º, respectivamente, del Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por el Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre (BOE del 16).

- **Máquina recreativa tipo “A”.** Son máquinas tipo “A" todas aquellas de mero pasatiempo o recreo que se limitan a conceder al usuario un tiempo de uso o de juego a cambio del precio de la partida, sin que puedan conceder ningún tipo de premio en metálico, en especie o en forma de puntos canjeables por objetos o dinero.

- **Máquina recreativa tipo “B”.** Son máquinas tipo “B” aquéllas que, a cambio del precio de la jugada, conceden al usuario un tiempo de uso o de juego y, eventualmente, de acuerdo con el programa de juego, un premio en metálico.

Módulo "Potencia fiscal del vehículo".

En las actividades que lo tienen asignado, este módulo viene definido por la potencia fiscal que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, expresada en caballos fiscales (CVF).

Módulo "Longitud de barra".

En las actividades de cafés y bares que tienen asignado el módulo "longitud de barra", se entenderá por barra el mostrador donde se sirven y apoyan las bebidas y alimentos solicitados por los clientes.

La longitud de barra se medirá por el lado del público y de ella se excluirá la zona reservada al servicio de camareros. Si existiesen barras auxiliares de apoyo adosadas a las paredes, pilares, etc., dispongan o no de taburetes, se incluirá su longitud para el cálculo del módulo.

La unidad de este módulo es el metro lineal (m.l.). El número de unidades se expresará, en su caso, con dos decimales.

Módulo "Distancia recorrida".

La actividad de transporte por autotaxis tiene como módulo asignado la "distancia recorrida" por cada vehículo afecto a la actividad, debiendo computarse la totalidad de los recorridos en el año. La unidad está constituida por 1.000 Km.

Reglas para el cómputo de los módulos distintos de "personal asalariado" y "personal no asalariado".

El número de unidades de cada uno de los módulos distintos de "personal asalariado" y "personal no asalariado" se determinará en función de los días de efectiva utilización o instalación para la actividad de que se trate, cuando se hubiera producido alguna de las siguientes circunstancias:

- Inicio de la actividad con posterioridad al día 1 de enero del año natural.
- Cese en la actividad antes del día 31 de diciembre del año natural.
- Ejercicio discontinuo de la actividad (sin que tengan esta consideración los periodos vacacionales).
- Haberse producido variaciones durante el año en la cuantía de las variables o módulos correspondientes a la actividad.

En estos casos, el número de unidades de cada uno de los módulos distintos de los correspondientes al personal (asalariado y no asalariado) vendrá dado por el promedio de los relativos a todo el período en que se haya ejercido la actividad durante el año natural, expresándose con dos cifras decimales, si el resultado no fuese un número entero.

Para la determinación de este promedio se deberán multiplicar las unidades utilizadas o empleadas por el número de días naturales del período en que se haya ejercido la actividad y dividir dicho resultado entre 365 días.

No obstante lo anterior, para los módulos "consumo de energía eléctrica" y "distancia recorrida" se tendrán en cuenta los kilovatios por hora consumidos y los kilómetros recorridos, respectivamente, sea cual fuere la duración del período.

- ***Módulos comunes a varias actividades:*** *cuando exista utilización parcial de un módulo en la actividad o sector de actividad, el valor a computar será el que resulte de su prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuera posible determinar ésta, se imputará por partes iguales a cada una de las utilizaciones del módulo.*

Rendimiento anual por unidad de módulo antes de amortización.

Para el ejercicio 2010 los importes de los rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización correspondientes a cada actividad son los que figuran en el Anexo II de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

Reducción del rendimiento anual por unidad de módulo por circunstancias excepcionales. (Artículo 37.4.1º y 2º Reglamento IRPF) **(14)**

En situaciones de normalidad económica, el rendimiento neto previo de la actividad viene determinado por el resultado de multiplicar el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad de cada uno de los módulos aplicables por el rendimiento anual por unidad antes de amortización asignado a cada unidad. Sin embargo, cuando se produzcan las circunstancias excepcionales que se indican a continuación, se podrá acordar por la Administración la reducción de dicho rendimiento anual por unidad en relación con los módulos que procedan, con indicación del período de tiempo a que resulte de aplicación. Dichas circunstancias se agrupan en los siguientes supuestos:

1º Cuando el desarrollo de la actividad económica se vea afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afecten a un sector o zona determinada.

2º Cuando el desarrollo de la actividad económica se vea afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones o anomalías graves en el desarrollo de la actividad.

3º Cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

En el primer caso, la reducción de los signos, índices o módulos deberá ser autorizada por el Ministro de Economía y Hacienda y podrá afectar a los contribuyentes de un determinado sector o zona.

En los restantes casos, los interesados que deseen que se reduzcan los signos, índices o módulos, deberán presentar, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se hayan producido las alteraciones o la situación de incapacidad temporal, escrito ante la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que se ponga de manifiesto el hecho de haberse producido dichas circunstancias, aportando al mismo tiempo las pruebas que se estimen oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de las alteraciones producidas. Acreditada la efectividad de las mismas, el titular de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

(14) Véase también el Anexo III de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

acordará la reducción de los módulos que procedan, con indicación del período de tiempo a que resulte de aplicación.

- ***Atención:*** *en el supuesto de que el contribuyente tenga reconocido el derecho a la reducción de alguno o varios de los módulos aplicables a la actividad, la declaración se cumplimentará en base a las cuantías reducidas acordadas por la Administración tributaria, haciendo constar la fecha del acuerdo en nota al pie de la página del propio impreso de declaración.*

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto minorado

El rendimiento neto minorado es el resultado de reducir el rendimiento neto previo en el importe de los incentivos al empleo y a la inversión, en la forma que se establece a continuación: (15)

Minoración por incentivos al empleo.

Para determinar el importe correspondiente a esta minoración, deberá multiplicarse la cuantía del "rendimiento anual por unidad antes de amortización" establecido para el módulo "personal asalariado" por el coeficiente de minoración que corresponda, el cual está constituido, a su vez, por la suma de los dos coeficientes siguientes:

- **Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.**
- **Coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".**

De forma resumida:

> Minoración = RA x (Coeficiente por incremento del nº de personas asalariadas + Coeficiente por tramos)
>
> Siendo RA el importe del rendimiento anual por unidad antes de amortización del módulo "personal asalariado" correspondiente a la actividad de que se trate.

La determinación de los coeficientes mencionados se realiza de la siguiente forma:

1º Determinación del coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.

La aplicación de este coeficiente está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que en el año 2010 se haya incrementado, en términos absolutos, el número de personas asalariadas empleadas en la actividad en relación con el año 2009.

- Que, además, el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2010 sea superior al número de unidades de ese mismo módulo correspondiente a 2009.

Cumpliéndose ambos requisitos, la diferencia positiva entre el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2010 y el correspondiente a 2009 se multiplicará por 0,40. El resultado obtenido es el **coeficiente por incremento del número de personas asalariadas**.

A estos efectos, se tendrán en cuenta exclusivamente las personas asalariadas que se hayan computado en la Fase 1ª, de acuerdo con las reglas anteriormente comentadas para el cómputo del módulo "personal asalariado". Si en el año anterior no se hubiese estado acogido al método de estimación objetiva, se tomará como número de unidades correspondiente a dicho año el que hubiera correspondido, de acuerdo con las reglas establecidas para el cómputo del "personal asalariado".

(15) Véase el Anexo II e instrucciones de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

■ ***Atención:*** *en ningún caso se tendrán en cuenta, a efectos de determinar el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas, aquellas que no se hubieran computado, para determinar el rendimiento neto previo de la actividad, como es el caso de los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.*

2º Determinación del coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".

A cada uno de los tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado" utilizado para determinar el rendimiento neto previo correspondiente al ejercicio 2010, excluida, en su caso, la diferencia positiva sobre la que se hubiera aplicado el coeficiente 0,40 anterior, se le aplicará el coeficiente que corresponda de la siguiente tabla:

Tramo	Coeficiente
Hasta 1,00	0,10
Entre 1,01 y 3,00	0,15
Entre 3,01 y 5,00	0,20
Entre 5,01 y 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

El resultado de la aplicación de la citada tabla es el **coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado"**.

La minoración por incentivos al empleo será el resultado de multiplicar la cuantía del "rendimiento anual por unidad antes de amortización", establecido para el módulo "personal asalariado" por el resultado de sumar los dos coeficientes anteriores.

Ejemplo:

Don A.A.A. desarrolla la actividad de restaurante de dos tenedores, epígrafe 671.4 del IAE.

Durante el ejercicio 2009, trabajaron en la actividad 3 empleados con contrato fijo y a jornada completa, cada uno de los cuales totalizó 2.000 horas/año. En el mes de junio, se contrató por un período de 6 meses un aprendiz que totalizó 1.020 horas de trabajo.

En el ejercicio 2010 la situación de la plantilla ha sido la siguiente:

- Permanecen en la empresa los 3 empleados con contrato fijo, realizando la misma jornada laboral anual que en el año anterior.
- El 2 de enero, se contrató por tiempo indefinido a un trabajador que totalizó 2.000 horas/año.
- El día 2 de mayo, se contrataron temporalmente por un período de 6 meses a 2 nuevos empleados, cada uno de los cuales totalizó 1.000 horas de trabajo.

Determinar la minoración por incentivos al empleo correspondiente al ejercicio 2010, suponiendo que el número de horas anuales establecidas en el correspondiente convenio colectivo es de 1.800.

Solución:

1.- Determinación del coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.

a) Incremento del número de personas asalariadas en 2010 respecto de 2009 en términos absolutos:

- Personas asalariadas en el año 2009 ..... 4 personas
- Personas asalariadas en el año 2010 ..... 6 personas
- Incremento del número de personas asalariadas ..... 2 personas

Solución (continuación):

b) Incremento del número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2010 respecto de 2009:

Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2009:

(3 x 2.000/1.800) + (60% s/1.020/1.800) = 3,33 + 0,33 = 3,66 personas

Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2010:

(4 x 2.000/1.800) + (2 x 1.000/1.800) = 4,44 + 1,11 = 5,55 personas

Incremento del número de unidades: 5,55 - 3,66 = 1,89 personas

Al cumplirse ambos requisitos, la diferencia positiva entre el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2010 respecto de 2009 se multiplicará por 0,40.

Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas: 0,40 x 1,89 = 0,756

2.- Determinación del coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado", excluida la diferencia positiva sobre la que se ha aplicado el coeficiente 0,4 anterior.

Hasta 1,00	1	x	0,10	=	0,10
Entre 1,01 y 3,00	2	x	0,15	=	0,30
Entre 3,01 y 5,00	0,66	x	0,20	=	0,132
Total	3,66				0,532

3.- Coeficiente de minoración: 0,756 + 0,532 = 1,288

4.- Importe de la minoración por incentivos al empleo.

Es el resultado de multiplicar el rendimiento anual por unidad antes de amortización del módulo "personal asalariado" (3.709,88) por el coeficiente de minoración (suma del coeficiente por incremento del número de asalariados más el coeficiente por tramos, 1,288). Es decir, 3.709,88 x 1,288 = 4.778,33 euros.

Minoración por incentivos a la inversión.

Este incentivo permite reducir el rendimiento neto previo de la actividad en el importe correspondiente a la depreciación efectiva experimentada por el inmovilizado, material o intangible, afecto a la misma por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. El importe de la depreciación efectiva se determina utilizando la tabla de amortización incluida en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), que a continuación se reproduce:

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5 por 100	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40 por 100	5 años
3	Batea	10 por 100	12 años
4	Barco	10 por 100	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25 por 100	8 años
6	Inmovilizado intangible	15 por 100	10 años

Reglas particulares para la aplicación de la tabla de amortización.

- **El coeficiente de amortización utilizable puede ser cualquier porcentaje entre el máximo y el mínimo**. Este último porcentaje es el resultado de dividir 100 entre el período máximo que figura en la tabla para cada grupo de elementos.
- **El coeficiente de amortización se aplica sobre el precio de adquisición o coste de producción** si el elemento ha sido producido por la propia empresa, excluyendo:

- El valor residual, en su caso, para todos los elementos.
- El valor del suelo para las edificaciones. Cuando no se conozca la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo, este valor se determinará prorrateándo el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.
- El IVA soportado en su adquisición o producción cuando el bien se afecte a una actividad económica incluida en el régimen simplificado del citado Impuesto.

• **La amortización deberá practicarse elemento por elemento**, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales integrados en el mismo Grupo de la Tabla de Amortización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la amortización correspondiente a cada elemento patrimonial.

• Los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

• **La vida útil no puede exceder del período máximo de amortización** establecido en la tabla para cada tipo de elementos.

• Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados, la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

• **En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación**, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para el cesionario, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la Tabla de Amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.

• En todo caso, deberá disponerse de los justificantes documentales de la adquisición de los elementos amortizables y que los mismos consten debidamente registrados en el correspondiente libro registro de bienes de inversión.

• **Para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 200**4, los coeficientes de amortización lineales máximos aplicables serán el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. El nuevo coeficiente así determinado será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el citado período.

▪ ***Importante:*** *los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio 2010, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.*

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto de módulos

Sobre el rendimiento neto minorado de la actividad cuyo importe sea positivo se aplicarán, cuando corresponda, los índices correctores que a continuación se señalan: **(16)**

▪ ***Atención:*** *si el rendimiento neto minorado de la actividad es una cantidad negativa, no se aplicarán los índices correctores.*

(16) Véase el Anexo II e instrucciones 2.3 de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

Índices correctores especiales.

Únicamente tienen asignado índice corrector especial las siguientes actividades:

Actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública (epígrafe IAE: 659.4).

Ubicación de los quioscos	Índice aplicable
Madrid y Barcelona	1,00
Municipios de más de 100.000 habitantes	0,95
Resto de municipios	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

Actividad de transporte por autotaxis (Epígrafe IAE: 721.2).

Población del municipio en el que se ejerce la actividad	Índice aplicable
Hasta 2.000 habitantes	0,75
De 2.001 hasta 10.000 habitantes	0,80
De 10.001 hasta 50.000 habitantes	0,85
De 50.001 hasta 100.000 habitantes	0,90
Más de 100.000 habitantes	1,00

Cuando, por ejercerse la actividad de transporte por autotaxis en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

Actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera (Epígrafes IAE: 721.1 y 3).

Si el titular dispone de un único vehículo, **el índice aplicable es el 0,80**.

Actividades de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas (Epígrafes IAE: 722 y 757).

Características de la actividad	Índice aplicable
Actividad en la que el titular disponga de un único vehículo	0,80
Actividad desarrollada con tractocamiones y sin semirremolques	0,90
Actividad desarrollada con un único tractocamión y sin semirremolques	0,75

Actividad de producción de mejillón en batea.

Características de la actividad	Índice aplicable
Empresa con una sola batea y sin barco auxiliar	0,75
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de menos de 15 toneladas de registro bruto (T.R.B.)	0,85
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de 15 a 30 T.R.B.	0,90
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de más de 30 T.R.B.	0,95
Empresa con dos bateas y sin barco auxiliar	0,90
Empresa con dos bateas y con un barco auxiliar de menos de 15 T.R.B.	0,95

Índices correctores generales.

Índice corrector para empresas de pequeña dimensión.

Este índice corrector resulta aplicable a las empresas que cumplan los siguientes requisitos:

- Que el titular de la actividad sea persona física.
- Que ejerza la actividad en un único local.
- Que no disponga de más de un vehículo afecto a la actividad y éste no supere los 1.000 Kg. de capacidad de carga.
- Que en ningún momento del año 2010 haya tenido más de dos personas asalariadas en la actividad.

Concurriendo estos requisitos, la cuantía del índice corrector será la que, en función del número de personas asalariadas y, en su caso, la población del municipio en que se ejerce la actividad, se indica a continuación:

- **Si la actividad se ejerce sin personal asalariado:**

Población del municipio en el que se ejerce la actividad	Índice aplicable
Hasta 2.000 habitantes	0,70
De 2.001 hasta 5.000 habitantes	0,75
Más de 5.000 habitantes	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

- **Si la actividad se ejerce con personal asalariado, hasta un máximo de dos trabajadores, se aplicará el índice 0,90** cualquiera que sea la población del municipio en el que se desarrolle la actividad.

Índice corrector de temporada.

En las actividades que habitualmente se desarrollen sólo durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año, se aplicará un índice corrector multiplicador, cuya cuantía está en función de la duración de la temporada en la que se realiza la actividad.

Duración de la temporada	Índice aplicable
Hasta 60 días	1,50
De 61 días a 120 días	1,35
De 121 días a 180 días	1,25
Más de 180 días (no constituye actividad de temporada)	___

Índice corrector de exceso.

Si el rendimiento neto minorado, rectificado, en su caso, por la aplicación de los índices anteriores, supera las cuantías que para cada actividad se indican en la relación que sigue, **al exceso le será de aplicación el índice multiplicador 1,30**.

Actividad (epígrafe IAE)	Cuantía
Producción de mejillón en batea	40.000,00
314 y 315	32.475,62
316.2, 3, 4 y 9	32.752,76
419.1	41.602,30
419.2	33.760,53
419.3	19.670,55
423.9	19.670,55
453	38.969,48
453 (1)	29.225,54
463	28.463,40
468	29.534,17
474.1	40.418,16
501.3	32.078,80
504.1	40.002,45
504.2 y 3	33.332,23
504.4, 5, 6, 7 y 8	40.002,45
505.1, 2, 3 y 4	30.038,06
505.5	28.356,33
505.6	26.687,20
505.7	26.687,20
641	16.867,67
642.1, 2, 3 y 4	21.635,71
642.5	20.136,65
642.6	16.237,81
643.1 y 2	24.551,97
644.1	43.605,26
644.2	42.925,01
644.3	33.760,53
644.6	19.670,55
647.1	15.822,10
647.2 y 3	25.219,62
651.1	23.638,67
651.2	24.848,00
651.3 y 5	19.626,46
651.4	14.862,05
651.6	24.306,32
652.2 y 3	25.333,00
653.1	30.718,31
653.2	26.189,61
653.3	24.470,09
653.4 y 5	26.454,15
653.9	32.765,35
654.2	32.815,74
654.5	31.367,06
654.6	26.970,63
659.2	30.718,31
659.3	35.524,14
659.4	25.207,02
659.4 (2)	28.860,22
659.6	24.948,78
659.7	23.978,80
662.2	16.395,27
663.1	14.379,72
663.2	19.059,58
663.3	17.081,82
663.4	16.886,56
663.9	18.354,14
671.4	51.617,08
671.5	38.081,38
672.1, 2 y 3	39.070,26
673.1	30.586,03
673.2	19.084,78
675	16.596,83
676	25.528,25
681	61.512,19
682	32.840,94
683	16.256,70
691.1	21.585,33
691.2	33.729,04
691.9 (3)	16.552,74
691.9 (4)	24.803,91
692	30.352,99
699	23.607,18
721.1 y 3	35.196,62
722	33.640,86
751.5	28.280,74
757	33.640,86
849.5	33.640,86
933.1	47.233,25
933.9	33.697,55
967.2	37.067,30
971.1	37.224,77
972.1	18.051,81
972.2	26.945,44
973.3	24.192,95

Notas al cuadro del índice corrector de exceso:

(1) Cuando la confección se realice exclusivamente para terceros y por encargo.

(2) En quioscos situados en la vía pública.

(3) Reparación de calzado.

(4) Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).

Índice corrector por inicio de nuevas actividades.

• Los contribuyentes que hayan iniciado nuevas actividades, podrán aplicar en el ejercicio 2010 un **índice corrector del 0,80** si se trata del primer año de ejercicio de la actividad, **o del 0,90** si se trata del segundo.

A estos efectos, en el ejercicio de la actividad deberán concurrir las siguientes circunstancias:

- Que se trate de nuevas actividades cuyo ejercicio se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2009.

- Que no se trate de actividades de temporada.
- Que no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación.
- Que se realicen en local o establecimiento dedicados exclusivamente a dicha actividad, con total separación del resto de actividades empresariales o profesionales que, en su caso, pudiera realizar el contribuyente.

• **Cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad**, con grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 los índices correctores aplicables serán del **0,60 si se trata del primer año** de ejercicio de la actividad o del **0,70 si se trata del segundo**.

Reglas para la aplicación de los índices correctores: orden de aplicación e incompatibilidades.

Los índices correctores se aplican en el orden en el que acaban de comentarse, que es el orden en el que aparecen en el impreso de la declaración, siempre que no sean incompatibles entre sí, sobre el rendimiento neto minorado o, en su caso, sobre el rectificado por aplicación de los mismos.

Las incompatibilidades entre los diferentes índices correctores son las siguientes:

• El índice corrector para empresas de pequeña dimensión no será aplicable a las actividades para las que estén previstos índices correctores especiales, a excepción del aplicable a la actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública (epígrafe IAE: 659.4).

• Cuando resulte aplicable el índice corrector para empresas de pequeña dimensión no se aplicará el índice corrector de exceso.

• Cuando resulte aplicable el índice corrector de temporada no se aplicará el índice corrector por inicio de nuevas actividades.

Fase 4ª: Determinación del rendimiento neto de la actividad

La determinación del rendimiento neto de la actividad es el resultado de disminuir el rendimiento neto de módulos en la cuantía de la reducción general y en la de los gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales. El saldo resultante de esta operación deberá incrementarse en el importe correspondiente a otras percepciones empresariales.

Reducción general.

La disposición adicional segunda de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrollan para el año 2010 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE del 30), ha establecido una reducción del rendimiento neto de módulos del **5 por 100 aplicable con carácter general en el ejercicio 2010** a todos los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva.

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales. (Art. 37.4.3º Reglamento IRPF)

Cuando el desarrollo de la actividad se haya visto afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales, que hayan determinado gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos.

Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Tributaria, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en la que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteracio-

nes. La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

Otras percepciones empresariales.

El rendimiento neto de módulos deberá incrementarse en el importe correspondiente a otras percepciones empresariales tales como las subvenciones corrientes y de capital. (17)

- ***Importante:*** *las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributan como rendimientos del trabajo.* (18)

Fase 5ª: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad

(Arts. 32.1 Ley IRPF y 25 Reglamento)

El rendimiento neto reducido de la actividad es el resultado de minorar la cuantía del rendimiento neto de la actividad en el importe equivalente al 40 por 100 del concepto "otras percepciones empresariales" cuyo período de generación sea superior a dos años, así como de aquellas que se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo.

A estos efectos, se consideran obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, las siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Determinación del rendimiento neto reducido total

Reducción por creación o mantenimiento de empleo

Los requisitos, condiciones y límite máximo de la reducción del rendimiento neto reducido por creación o mantenimiento de empleo establecida en la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley del IRPF se contiene en las páginas 205 y ss. del Capítulo 7, a cuyo comentario nos remitimos.

(17) Los criterios de imputación temporal de las subvenciones corrientes y de capital se comentan en la página 176 del Capítulo 7 de este Manual.

(18) Véase en el Anexo III la norma común 3 de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

Caso práctico

Bar de categoría especial (epígrafe IAE: 673.1), situado en un local alquilado en la ciudad de Salamanca, en el que desde su apertura en el año 1991 trabajan con el titular 3 personas asalariadas a jornada completa según el Convenio Colectivo del sector, que fija para el año 2010 una jornada laboral de 1.842 horas. El titular no desarrolla ninguna otra actividad económica.

En el ejercicio anterior (2009), el número de unidades del módulo «personal asalariado» ascendió a 3,00 personas. Por lo que se refiere al ejercicio 2010, la actividad se ha desarrollado con el siguiente detalle:

- El 1 de septiembre se contrataron 2 nuevos trabajadores mayores de 19 años que permanecían en la empresa a 31 de diciembre de 2010, cada uno de los cuales ha totalizado 630 horas de trabajo en dicho año. Las retribuciones totales satisfechas al personal en el ejercicio 2010 ascendieron a 39.500,83 euros.
- La longitud de la barra del bar es de 10 metros y en el mismo hay instaladas 8 mesas para cuatro personas.
- La potencia eléctrica contratada es de 35 kilovatios y en el local hay instalada una máquina recreativa tipo "B".
- Del inmovilizado afecto a la actividad el titular únicamente conserva facturas de la cafetera, una vitrina térmica, la instalación de aire acondicionado y las 8 mesas con sus sillas. Una vez convertidos a la unidad euro los importes correspondientes, los datos que figuran en su libro registro de bienes de inversión son los siguientes:

Elemento	Comienzo de utilización	Valor de adquisición	Amortización acumulada a 31-12-2009
Mobiliario (mesas y sillas).....	01-06-1997	1.502,53 euros	1.502,53 euros
Cafetera.....	01-06-2006	9.405,84 euros	8.441,74 euros
Vitrina térmica.....	01-07-2007	4.056,83 euros	2.535,52 euros
Instalación de aire acondicionado	01-08-2007	6.611,13 euros	3.999,73 euros

- Para sustituir las mesas y sillas del establecimiento, el titular el día 1 de octubre de 2010 ha adquirido 8 mesas y 32 sillas nuevas por 2.410,06 euros, sin que el valor unitario de ninguno de dichos muebles supere la cantidad de 601,01 euros. Dicho mobiliario ha sido instalado en el bar el día 15 del citado mes. El mobiliario viejo lo ha vendido por 510,86 euros.
- El día 10 de agosto de 2010 se produjo una inundación en el bar, ocasionando daños cuya reparación ascendió a 1.202,02 euros, sin que la póliza de seguro del titular cubriera el mencionado riesgo. El día 1 de septiembre, el titular de la actividad presentó escrito en la Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, comunicando los referidos hechos y aportando factura de las reparaciones efectuadas junto al documento acreditativo de la inundación expedido por el servicio de bomberos de la localidad. Por los servicios competentes de la Administración de la Agencia Tributaria se ha verificado la certeza de la causa que ha motivado el gasto extraordinario y su cuantía.

Solución:

1ª Fase: Determinación del rendimiento neto previo.

1. Determinación del número de unidades computables de cada uno de los módulos aplicables a la actividad.

- Personal asalariado:
  - 3 personas todo el año: (3 x 1.842 horas/1.842)..... 3,00 personas
  - 2 personas contratadas el 01-09-2010: (2 x 630 horas/1.842)..... 0,68 personas
  - Total..... 3,68 personas
- Personal no asalariado. El titular..... 1,00 persona
- Potencia eléctrica. Kilovatios contratados..... 35,00 Kw.
- Mesas. Mesas para 4 personas..... 8,00 mesas
- Longitud de barra. Metros lineales..... 10,00 m.l.
- Máquinas recreativas tipo «B». Número de máquinas instaladas..... 1,00 máquina

Solución (continuación):

2. Aplicación al número de unidades de cada módulo del rendimiento anual por unidad antes de amortización establecido en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero.

Módulo	Nº unidades	Rendimiento por unidad	Rendimiento por módulo
1. Personal asalariado	3,68	4.056,30	14.927,18
2. Personal no asalariado	1,00	15.538,66	15.538,66
3. Potencia eléctrica	35,00	321,23	11.243,05
4. Mesas	8,00	233,04	1.864,32
5. Longitud de barra	10,00	371,62	3.716,20
6. Máquinas tipo «A»	0,00	957,39	0,00
7. Máquinas tipo «B»	1,00	2.903,66	2.903,66
Rendimiento neto previo (suma)			50.193,07

2ª Fase: Determinación del rendimiento neto minorado.

1. Minoración por incentivos al empleo.

1.1 Coeficiente de minoración por incremento del número de personas asalariadas.

Cumplida la condición de haberse incrementado la plantilla en 2010 respecto de la existente en el ejercicio 2009, por razón de los dos trabajadores contratados el 1 de septiembre de 2010, resulta:

Número de unidades del módulo «personal asalariado» en 2010	3,68 personas
Número de unidades del módulo «personal asalariado» en 2009:	3,00 personas
Incremento del número de unidades del módulo «personal asalariado»	0,68 personas

Coeficiente de minoración por incremento del número de personas asalariadas:

0,68 (incremento del número de unidades del módulo «personal asalariado») x 0,40 = 0,272 personas.

1.2 Coeficiente de minoración por tramos del número de unidades del módulo «personal asalariado».

Excluyendo el incremento de 0,68 personas sobre el cual se aplicó el anterior coeficiente minorador, el coeficiente por tramos se aplica sobre 3,00 unidades del módulo de la siguiente forma:

Hasta 1,00:	1,00 x 0,10	0,10
Entre 1,01 y 3,00 :	2,00 x 0,15	0,30
Coeficiente de minoración por tramos (suma)		0,40

1.3 Coeficiente de minoración por incentivos al empleo.

Es el resultado de sumar los coeficientes de minoración por incremento del número de personas asalariadas y por tramos del número de unidades del módulo «personal asalariado»: 0,272 + 0,40 = 0,672

1.4 Importe de la minoración por incentivos al empleo.

Es el resultado de multiplicar el coeficiente minorador por el rendimiento anual por unidad del módulo «personal asalariado»: 0,672 x 4.056,30 = 2.725,83 euros.

2. Minoración por incentivos a la inversión.

Utilizando la tabla de amortización contenida en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, y aplicando los coeficientes lineales máximos de amortización fijados en la misma, el importe de la minoración por incentivos a la inversión se determina como sigue:

Solución (continuación):

Elemento patrimonial	Valor adquisición	Coeficiente máximo	Período amortizable	Amortización
Mobiliario (mesas y sillas)	1.502,53	-----	-----	---- (1)
Cafetera	9.405,84	25%	Todo el año	964,10 (2)
Vitrina térmica	4.056,83	25%	Todo el año	1.014,21
Aire acondicionado	6.611,13	25%	Todo el año	1.652,78
Mesas y sillas nuevas (amortizadas libremente)	2.410,06	100% (3)	Irrelevante	2.410,06
Minoración por incentivos a la inversión (suma)				6.041,15

(1) Pese a haber estado en funcionamiento en la empresa hasta su baja por venta, no cabe amortizar en 2010 las mesas y sillas viejas, ya que a 31-12-2009 dichos elementos ya estaban completamente amortizados.

(2) Como el importe que resultaría de la aplicación del coeficiente máximo es superior a cantidad pendiente de amortizar a 31-12-2009, que asciende a 964,10 euros (9.405,84 - 8.441,74), la amortización se ha efectuado por esta última cantidad.

(3) Las mesas y sillas nuevas pueden amortizarse libremente por ser su valor unitario inferior a 601,01 euros y porque, además, el importe global de los elementos patrimoniales nuevos adquiridos en el año 2010 no supera la cantidad de 3.005,06 euros.

3. Determinación del rendimiento neto minorado.

	Rendimiento neto previo	50.193,07
menos:	Minoración por incentivos al empleo	2.725,83
menos:	Minoración por incentivos a la inversión	6.041,15
igual a:	Rendimiento neto minorado	41.426,09

3ª Fase: Determinación del rendimiento neto de módulos.

El único índice corrector aplicable en este ejemplo es el índice corrector de exceso, debido a que el rendimiento neto minorado supera la cantidad de 30.586,03 euros. Por consiguiente:

Rendimiento neto de módulos = 30.586,03 + [1,30 x (41.426,09 - 30.586,03)] = 44.678,11 euros.

4ª Fase: Determinación del rendimiento neto de la actividad.

Procede aplicar en primer lugar la reducción general del 5 por 100. Asimismo, al cumplirse todos los requisitos establecidos al efecto, procede deducir el importe de los gastos extraordinarios ocasionados por la inundación acaecida el día 10 de agosto. Por consiguiente:

	Rendimiento neto de módulos	44.678,11
menos:	Reducción general (5 por 100)	2.233,91
menos:	Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales	1.202,02
igual a:	Rendimiento neto de la actividad	41.242,18

5ª Fase: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad.

Al no haber rendimientos con período de generación superior a dos años o que tengan la consideración de obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, el rendimiento neto reducido de la actividad coincide con el determinado en la fase 4 anterior, que asciende a 41.242,18.

Comentario: Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad (sillas y mesas) deberán declararse en el apartado G_2 de la página 6 de la declaración.

Determinación del rendimiento neto reducido total de la actividad.

Al cumplirse los requisitos legalmente establecidos en la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley del IRPF, procede aplicar en concepto de creación o mantenimiento de empleo la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto reducido de la actividad [41.242,18 - (20% s/41.242,18)] = 32.993,74, cuyo importe no supera el 50 por 100 de las retribuciones satisfechas por el contribuyente al conjunto de sus trabajadores.

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 6 del Modelo D-100)

E2 Rendimientos de actividades económicas (excepto agrícolas, ganaderas y forestales) en estimación objetiva

Si el número de actividades económicas previsto en esta hoja resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan ..... ☐

• Actividades económicas realizadas y rendimientos obtenidos

Actividad 1.ª

Contribuyente titular de la actividad ..... 150 Declarante

Clasificación IAE (grupo o epígrafe) 151 6731

MÓDULOS	Definición	N.º de unidades	Rendimiento por módulo antes de amortización
1	Pers. asalariado	3,68	14.927|18
2	Pers. no asalariado	1,00	15.538|66
3	Potencia eléctrica	35,00	11.243|05
4	Mesas	8,00	1.864|32
5	Longitud de barra	10,00	3.716|20
6	Máquinas tipo "A"	0,00	0|00
7	Máquinas tipo "B"	1,00	2.903|66

Rendimiento neto previo (suma) ..... 152 50.193|07

Minoraciones: *(véase la Guía)*

Minoración por incentivos al empleo ..... 153 2.725|83

Minoración por incentivos a la inversión ..... 154 6.041|15

Rendimiento neto minorado (152 - 153 - 154) ..... 155 41.426|09

Índices correctores *(véase la Guía)*

1. Índice corrector especial ..... 156 ---
2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión ..... 157 ---
3. Índice corrector de temporada ..... 158 ---
4. Índice corrector de exceso 159 1,30
5. Índice corrector por inicio de nueva actividad ..... 160 ---

Rendimiento neto de módulos ..... 161 44.678|11

Reducción de carácter general ..... 166 2.233|91
(5 por 100 del importe de la casilla 161, si ésta es > 0)

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales ..... 162 1.202|02
(véase la Guía)

Otras percepciones empresariales ..... 163 ---|--
(véase la Guía)

Rendimiento neto de la actividad (161 - 166 - 162 + 163) 164 41.242|18

Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular ..... 165 ---|--
(artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)

Rendimiento neto reducido (164 - 165) ..... 167 41.242|18

Actividad 2.ª

Contribuyente titular de la actividad 150

Clasificación IAE (grupo o epígrafe) 151

MÓDULOS	Definición	N.º de unidades	Rendimiento por módulo antes de amortización
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			

Rendimiento neto previo (suma) 152

Minoraciones: *(véase la Guía)*

Minoración por incentivos al empleo 153

Minoración por incentivos a la inversión 154

Rendimiento neto minorado (152 - 153 - 154) 155

Índices correctores *(véase la Guía)*

1. Índice corrector especial 156
2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión 157
3. Índice corrector de temporada 158
4. Índice corrector de exceso 159
5. Índice corrector por inicio de nueva actividad 160

Rendimiento neto de módulos 161

Reducción de carácter general 166
(5 por 100 del importe de la casilla 161, si ésta es > 0)

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales 162
(véase la Guía)

Otras percepciones empresariales 163
(véase la Guía)

Rendimiento neto de la actividad (161 - 166 - 162 + 163) 164

Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular 165
(artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)

Rendimiento neto reducido (164 - 165) 167

• Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas (excepto agrícolas, ganaderas y forestales) en estimación objetiva

Suma de rendimientos netos reducidos (suma de las casillas 167) ..... 168 41.242|18

Reducción por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima de la Ley del Impuesto). *Véase la Guía* ..... 169 8.248|44

Rendimiento neto reducido total (168 - 169) ..... 170 32.993|74

Apéndice: Rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2010

Actividad: Producción de mejillón en batea.

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.500,00
2	Personal no asalariado	Persona	7.500,00
3	Bateas	Batea	6.700,00

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de mejilla, del arrendamiento de maquinaria o barco, así como de la realización de trabajos de encordado, desdoble, recolección o embolsado para otro productor.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 40.000,00 euros

Actividad: Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.

Epígrafe IAE: 314 y 315

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.577,61
2	Personal no asalariado	Persona	17.044,03
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	61,10
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	170,06

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.475,62 euros

Actividad: Fabricación de artículos de ferretería,cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 316.2, 3, 4 y 9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.678,39
2	Personal no asalariado	Persona	16.351,18
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	62,98
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	125,97

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.752,76 euros

Actividad: Industrias del pan y de la bollería.

Epígrafe IAE: 419.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.248,22
2	Personal no asalariado	Persona	14.530,89
3	Superficie del local	m^2	49,13
4	Superficie del horno	100 dm^2	629,86

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 41.602,30 euros.

Actividad: Industrias de la bollería, pastelería y galletas.

Epígrafe IAE: 419.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.657,63
2	Personal no asalariado	Persona	13.485,32
3	Superficie del local	m^2	45,35
4	Superficie del horno	100 dm^2	541,68

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.760,53 euros.

Actividad: Industrias de elaboración de masas fritas.

Epígrafe IAE: 419.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.238,96
2	Personal no asalariado	Persona	12.301,18
3	Superficie del local	m2	25,82

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.670,55 euros.

Actividad: Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares.

Epígrafe IAE: 423.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.390,12
2	Personal no asalariado	Persona	12.723,18
3	Superficie del local	m2	26,45

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.670,55 euros

Actividad: Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se realice mayoritariamente por encargo a terceros.

Epígrafe IAE: 453

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.382,36
2	Personal no asalariado	Persona	13.730,96
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	125,97
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	529,08

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 38.969,48 euros

Actividad: Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.

Epígrafe IAE: 453

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.538,34
2	Personal no asalariado	Persona	10.298,22
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	94,48
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	396,81

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 29.225,54 euros

Actividad: Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.

Epígrafe IAE: 463

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.037,41
2	Personal no asalariado	Persona	18.404,53
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	62,98

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 28.463,40 euros

Actividad: Industria del mueble de madera.

Epígrafe IAE: 468

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.947,75
2	Personal no asalariado	Persona	16.300,79
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	49,76

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 29.534,17 euros

Actividad: Impresión de textos o imágenes.

Epígrafe IAE: 474.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.208,95
2	Personal no asalariado	Persona	21.534,93
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	484,99
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	680,25

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades de preimpresión o encuadernación de sus trabajos, siempre que estas actividades se desarollen con carácter accesorio a la actividad principal de impresión de textos por cualquier procedimiento o sistema.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 40.418,16 euros

Actividad: Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.

Epígrafe IAE: 501.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.640,59
2	Personal no asalariado	Persona	17.988,83
3	Superficie del local	m^2	46,60
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	201,55

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.078,80 euros

Actividad: Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).

Epígrafe IAE: 504.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.575,75
2	Personal no asalariado	Persona	20.854,69
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	69,28
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	132,27

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 40.002,45 euros

Actividad: Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.

Epígrafe IAE: 504.2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	8.238,58
2	Personal no asalariado	Persona	22.360,05
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	138,57
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	138,57

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.332,23 euros

Actividad: Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje.

Epígrafe IAE: 504.4, 5, 6, 7 y 8

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.575,75
2	Personal no asalariado	Persona	20.854,69
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	69,28
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	132,27

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 40.002,45 euros

Actividad: Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.

Epígrafe IAE: 505.1, 2, 3 y 4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.112,99
2	Personal no asalariado	Persona	20.325,60
3	Superficie del local	m2	21,41
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	245,64

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.038,06 euros

Actividad: Carpintería y cerrajería.

Epígrafe IAE: 505.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.689,12
2	Personal no asalariado	Persona	19.154,07
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	144,87

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 28.356,33 euros

Actividad: Pintura, de cualquier tipo y clase y revestimiento con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.

Epígrafe IAE: 505.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.027,77
2	Personal no asalariado	Persona	17.648,70
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	144,87

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.687,20 euros

Actividad: Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.

Epígrafe IAE: 505.7

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.027,77
2	Personal no asalariado	Persona	17.648,70
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	144,87

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.687,20 euros

Actividad: Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos.

Epígrafe IAE: 641

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.387,18
2	Personal no asalariado	Persona	10.581,66
3	Superficie local independiente	m2	57,94
4	Superficie local no independiente	m2	88,18
5	Carga elementos de transporte	Kilogramo	1,01

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.867,67 euros

Actividad: Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados.

Epígrafe IAE: 642.1, 2, 3 y 4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.355,68
2	Personal no asalariado	Persona	10.991,07
3	Superficie local independiente	m2	35,90
4	Superficie local no independiente	m2	81,88
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	39,05

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la elaboración de platos precocinados, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 21.635,71 euros

Actividad: Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos.

Epígrafe IAE: 642.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.382,36
2	Personal no asalariado	Persona	11.337,49
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	25,19
4	Superficie local independiente	m^2	27,08
5	Superficie local no independiente	m^2	58,57

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del asado de pollos, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 20.136,65 euros

Actividad: Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados.

Epígrafe IAE: 642.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.254,90
2	Personal no asalariado	Persona	11.098,14
3	Superficie local independiente	m^2	27,71
4	Superficie local no independiente	m^2	69,28
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	35,90

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.237,81 euros

Actividad: Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles.

Epígrafe IAE: 643.1 y 2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.823,25
2	Personal no asalariado	Persona	13.296,36
3	Superficie local independiente	m^2	36,53
4	Superficie local no independiente	m^2	113,37
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	28,98

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.551,97 euros.

Actividad: Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos.

Epígrafe IAE: 644.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.248,22
2	Resto personal asalariado	Persona	1.058,17
3	Personal no asalariado	Persona	14.530,89
4	Superficie del local de fabricación	m^2	49,13
5	Resto superficie local independiente	m^2	34,01
6	Resto superficie local no independiente	m^2	125,97
7	Superficie del horno	100 dm^2	629,86

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, de las actividades de "catering" y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 43.605,26 euros

Actividad: Despachos de pan, panes especiales y bollería.

Epígrafe IAE: 644.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.134,85
2	Resto personal asalariado	Persona	1.039,27
3	Personal no asalariado	Persona	14.266,34
4	Superficie del local de fabricación	m2	48,50
5	Resto superficie local independiente	m2	33,38
6	Resto superficie local no independiente	m2	125,97
7	Superficie del horno	100 dm2	629,86

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 42.925,01 euros.

Actividad: Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería.

Epígrafe IAE: 644.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.367,89
2	Resto personal asalariado	Persona	1.014,08
3	Personal no asalariado	Persona	12.912,15
4	Superficie del local de fabricación	m2	43,46
5	Resto superficie local independiente	m2	34,01
6	Resto superficie local no independiente	m2	113,37
7	Superficie del horno	100 dm2	522,78

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, de las actividades de "catering" y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.760,53 euros.

Actividad: Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes.

Epígrafe IAE: 644.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.852,88
2	Resto personal asalariado	Persona	2.254,90
3	Personal no asalariado	Persona	13.214,47
4	Superficie del local de fabricación	m2	27,71
5	Resto superficie local independiente	m2	21,41
6	Resto superficie local no independiente	m2	36,53

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.670,55 euros.

Actividad: Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor.

Epígrafe IAE: 647.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.026,67
2	Personal no asalariado	Persona	10.839,90
3	Superficie local independiente	m2	20,15
4	Superficie local no independiente	m2	68,65
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	8,81

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 15.822,10 euros.

Actividad: Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados.

Epígrafe IAE: 647.2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.788,80
2	Personal no asalariado	Persona	10.827,31
3	Superficie del local	m2	23,31
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	32,75

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.219,62 euros.

Actividad: Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería.

Epígrafe IAE: 651.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.010,74
2	Personal no asalariado	Persona	13.812,85
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	38,42
4	Superficie local independiente	m2	35,28
5	Superficie local no independiente	m2	107,07

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 23.638,67 euros.

Actividad: Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado.

Epígrafe IAE: 651 .2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.569,83
2	Personal no asalariado	Persona	13.995,51
3	Superficie del local	m2	49,13
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	56,69

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.848,00 euros.

Actividad: Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales.

Epígrafe IAE: 651.3 y 5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.198,21
2	Personal no asalariado	Persona	11.998,85
3	Superficie del local	m2	47,87
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	75,58

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.626,46 euros.

Actividad: Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería.

Epígrafe IAE: 651.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.902,18
2	Personal no asalariado	Persona	10.291,93
3	Superficie del local	m2	28,98
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	58,57

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 14.862,05 euros.

Actividad: Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general.

Epígrafe IAE: 651.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.130,41
2	Personal no asalariado	Persona	13.453,83
3	Superficie del local	m2	27,71
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	52,27

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.306,32 euros.

Actividad: Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal.

Epígrafe IAE: 652.2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.722,48
2	Personal no asalariado	Persona	12.786,18
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	31,49
4	Superficie local independiente	m2	18,27
5	Superficie local no independiente	m2	55,43

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.333,00 euros.

Actividad: Comercio al por menor de muebles.

Epígrafe IAE: 653.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.075,20
2	Personal no asalariado	Persona	16.200,02
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	50,39
4	Superficie del local	m2	16,38

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.718,31 euros.

Actividad: Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina.

Epígrafe IAE: 653.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.884,77
2	Personal no asalariado	Persona	14.656,86
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	100,78
4	Superficie local independiente	m2	36,53
5	Superficie local no independiente	m2	113,37

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.189,61 euro

Actividad: Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos).

Epígrafe IAE: 653.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.709,88
2	Personal no asalariado	Persona	15.116,66
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	51,02
4	Superficie del local	m2	21,41

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.470,09 euros.

Actividad: Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.

Epígrafe IAE: 653.4 y 5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.061,12
2	Personal no asalariado	Persona	16.527,55
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	94,48
4	Superficie del local	m2	8,81

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.454,15 euros.

Actividad: Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 653.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.950,71
2	Personal no asalariado	Persona	20.061,07
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	81,88
4	Superficie del local	m2	39,68

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.765,35 euros.

Actividad: Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres.

Epígrafe IAE: 654.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.098,92
2	Personal no asalariado	Persona	17.018,84
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	201,55
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	617,26

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.815,74 euros.

Actividad: Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos).

Epígrafe IAE: 654.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	9.422,71
2	Personal no asalariado	Persona	18.858,03
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	39,05
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	132,27

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 31.367,06 euros.

Actividad: Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados.

Epígrafe IAE: 654.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.746,19
2	Personal no asalariado	Persona	14.222,25
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	119,67
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	377,92

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.970,63 euros.

Actividad: Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina.

Epígrafe IAE: 659.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.157,08
2	Personal no asalariado	Persona	16.521,25
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	56,69
4	Superficie del local	m2	17,01

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.718,31 euros.

Actividad: Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos.

Epígrafe IAE: 659.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	7.174,12
2	Personal no asalariado	Persona	19.273,74
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	119,67
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	1.070,76

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del servicio de recogida de negativos y otro material fotográfico impresionado para su procesado en laboratorio de terceros y la entrega de las correspondientes copias y ampliaciones, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal de comercio al por menor de aparatos e instrumentos fotográficos.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 35.524,14 euros.

Actividad: Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública.

Epígrafe IAE: 659.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.648,37
2	Personal no asalariado	Persona	17.176,30
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	57,94
4	Superficie del local	m2	30,86
5	Potencia fiscal vehículo	CVF	535,38

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.207,02 euros.

Actividad: Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública.

Epígrafe IAE: 659.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.476,83
2	Personal no asalariado	Persona	17.220,39
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	403,11
4	Superficie del local	m2	844,02

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de publicidad exterior y comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 28.860,22 euros.

Actividad: Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia.

Epígrafe IAE: 659.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.916,26
2	Personal no asalariado	Persona	13.258,56
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	138,57
4	Superficie del local	m2	32,75

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.948,78 euros.

Actividad: Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales.

Epígrafe IAE: 659.7

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.988,50
2	Personal no asalariado	Persona	16.124,43
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	258,24

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 23.978,80 euros.

Actividad: Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el Grupo 661 y en el epígrafe 662.1.

Epígrafe IAE: 662.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.868,82
2	Personal no asalariado	Persona	9.429,01
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	28,98
4	Superficie del local	m2	37,79

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.395,27 euros.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados.

Epígrafe IAE: 663.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.398,29
2	Personal no asalariado	Persona	13.989,21
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	113,37

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 14.379,72 euros.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección.

Epígrafe IAE: 663.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.991,84
2	Personal no asalariado	Persona	13.982,91
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	239,34

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.059,58 euros.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero.

Epígrafe IAE: 663.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.613,92
2	Personal no asalariado	Persona	11.186,32
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	151,16

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 17.081,82 euros.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general.

Epígrafe IAE: 663.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.678,39
2	Personal no asalariado	Persona	12.641,30
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	113,37

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.886,56 euros.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 663.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.448,29
2	Personal no asalariado	Persona	10.537,57
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	283,44

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 18.354,14 euros.

Actividad: Restaurantes de dos tenedores.

Epígrafe IAE: 671.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.709,88
2	Personal no asalariado	Persona	17.434,55
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	201,55
4	Mesas	Mesa	585,77
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	1.077,06
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.810,65

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 51.617,08 euros.

Actividad: Restaurantes de un tenedor.

Epígrafe IAE: 671.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.602,80
2	Personal no asalariado	Persona	16.174,82
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	125,97
4	Mesas	Mesa	220,45
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	1.077,06
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.810,65

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 38.081,38 euros.

Actividad: Cafeterías.

Epígrafe IAE: 672.1, 2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.448,68
2	Personal no asalariado	Persona	13.743,56
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	478,69
4	Mesas	Mesa	377,92
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	957,39
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.747,67

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 39.070,26 euros.

Actividad: Cafés y bares de categoría especial.

Epígrafe IAE: 673.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.056,30
2	Personal no asalariado	Persona	15.538,66
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	321,23
4	Mesas	Mesa	233,04
5	Longitud de barra	Metro	371,62
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	957,39
7	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	2.903,66

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.586,03 euros.

Actividad: Otros cafés y bares.

Epígrafe IAE: 673.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.643,93
2	Personal no asalariado	Persona	11.413,08
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	94,48
4	Mesas	Mesa	119,67
5	Longitud de barra	Metro	163,76
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	806,23
7	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	2.947,75

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.084,78 euros.

Actividad: Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos.

Epígrafe IAE: 675

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.802,88
2	Personal no asalariado	Persona	14.461,60
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	107,07
4	Superficie del local	m^2	26,45

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.596,83 euros.

Actividad: Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías.

Epígrafe IAE: 676

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.418,67
2	Personal no asalariado	Persona	20.016,97
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	541,68
4	Mesas	Mesa	220,45
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	806,23

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades de elaboración de chocolates, helados y horchatas, el servicio al público de helados, horchatas, chocolates, infusiones, café y solubles, bebidas refrescantes, así como productos de bollería, pastelería, confitería, y repostería que normalmente se acompañan para la degustación de los productos anteriores, y de máquinas de recreo tales como balancines, caballitos, animales parlantes, etc..., así como de la comercialización de loterías, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.528,25 euros.

Actividad: Servicios de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas.

Epígrafe IAE: 681

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.223,02
2	Personal no asalariado	Persona	20.438,98
3	Número de plazas	Plaza	371,62

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 61.512,19 euros.

Actividad: Servicios de hospedaje en hostales y pensiones.

Epígrafe IAE: 682

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.145,96
2	Personal no asalariado	Persona	17.541,62
3	Número de plazas	Plaza	270,85

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.840,94 euros.

Actividad: Servicios de hospedaje en fondas y casas de huéspedes.

Epígrafe IAE: 683

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.478,31
2	Personal no asalariado	Persona	14.587,57
3	Número de plazas	Plaza	132,27

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.256,70 euros.

Actividad: Reparación de artículos eléctricos para el hogar.

Epígrafe IAE: 691.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.314,54
2	Personal no asalariado	Persona	15.538,66
3	Superficie del local	m^2	17,01

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 21.585,33 euros.

Actividad: Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos.

Epígrafe IAE: 691.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.157,08
2	Personal no asalariado	Persona	17.094,42
3	Superficie del local	m^2	27,08

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades profesionales relacionadas con los seguros del ramo del automóvil, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.729,04 euros.

Actividad: Reparación de calzado.

Epígrafe IAE: 691.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.845,50
2	Personal no asalariado	Persona	10.014,78
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	125,97

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.552,74 euros.

Actividad: Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).

Epígrafe IAE: 691.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.094,10
2	Personal no asalariado	Persona	16.187,42
3	Superficie del local	m^2	45,35

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.803,91 euros.

Actividad: Reparación de maquinaria industrial.

Epígrafe IAE: 692

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.409,02
2	Personal no asalariado	Persona	18.146,29
3	Superficie del local	m^2	94,48

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.352,99 euros.

Actividad: Otras reparaciones n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 699

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.703,58
2	Personal no asalariado	Persona	15.230,03
3	Superficie del local	m2	88,18

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 23.607,18 euros.

Actividad: Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera.

Epígrafe IAE: 721.1 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.981,02
2	Personal no asalariado	Persona	16.016,97
3	Nº de asientos	Asiento	121,40

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 35.196,62 euros

Actividad: Transporte por autotaxis.

Epígrafe IAE: 721.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.346,27
2	Personal no asalariado	Persona	7.656,89
3	Distancia recorrida	1.000 Kilómetros	45,08

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la prestación de servicios de publicidad que utilicen como soporte el vehículo, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

A esta actividad no le resulta aplicable el índice corrector de exceso

Actividad: Transporte de mercancías por carretera.

Epígrafe IAE: 722

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.728,59
2	Personal no asalariado	Persona	10.090,99
3	Carga vehículos	Tonelada	126,21

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, tales como agencia de transportes, depósitos y almacenamiento de mercancías, servicios de mensajería, recadería y reparto de correspondencia, etc., siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.640,86 euros.

Actividad: Engrase y lavado de vehículos.

Epígrafe IAE: 751.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.667,27
2	Personal no asalariado	Persona	19.191,86
3	Superficie del local	m2	30,23

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 28.280,74 euros.

Actividad: Servicios de mudanzas.

Epígrafe IAE: 757

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.566,32
2	Personal no asalariado	Persona	10.175,13
3	Carga vehículos	Tonelada	48,08

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.640,86 euros.

Actividad: Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios.

Epígrafe IAE: 849.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.728,59
2	Personal no asalariado	Persona	10.090,99
3	Carga vehículos	Tonelada	126,21

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.640,86 euros.

Actividad: Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.

Epígrafe IAE: 933.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.067,42
2	Personal no asalariado	Persona	20.596,45
3	Número de vehículos	Vehículo	774,72
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	258,24

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 47.233,25 euros.

Actividad: Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 933.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.253,49
2	Personal no asalariado	Persona	15.727,62
3	Superficie del local	m^2	62,36

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.697,55 euros.

Actividad: Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte.

Epígrafe IAE: 967.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	7.035,55
2	Personal no asalariado	Persona	14.215,95
3	Superficie del local	m^2	34,01

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 37.067,30 euros.

Actividad: Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados.

Epígrafe IAE: 971.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.553,90
2	Personal no asalariado	Persona	16.773,19
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	45,98

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 37.224,77 euros.

Actividad: Servicios de peluquería de señora y caballero.

Epígrafe IAE: 972.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.161,90
2	Personal no asalariado	Persona	9.649,47
3	Superficie del local	m^2	94,48
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	81,88

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética capilar y productos de peluquería, así como de los servicios de manicura, depilación, pedicura y maquillaje, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 18.051,81 euros.

Actividad: Salones e institutos de belleza.

Epígrafe IAE: 972.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.788,80
2	Personal no asalariado	Persona	14.896,21
3	Superficie del local	m^2	88,18
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	55,43

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética y belleza, siempre que este comercio se limite a los productos necesarios para la continuación de tratamientos efectuados en el salón.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.945,44 euros.

Actividad: Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

Epígrafe IAE: 973.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.125,59
2	Personal no asalariado	Persona	17.044,03
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	541,68

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de los servicios de reproducción de planos y la encuadernación de sus trabajos, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal de servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.192,95 euros.

Notas comunes a todas las actividades:

- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de labores de tabaco, realizado en régimen de autorizaciones de venta con recargo, incluso el desarrollado a través de máquinas automáticas.
- Las cuantías que figuran bajo la rúbrica **"Rendimiento anual por unidad"** corresponden al rendimiento anual por unidad de módulo **antes de amortización**.

Capítulo 9. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (II) (Actividades agrícolas, ganaderas y forestales)

Sumario

Concepto y ámbito de aplicación

Actividades económicas desarrolladas directamente por personas físicas

Actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas

Determinación del rendimiento neto

Fase 1ª: Determinación del rendimiento neto previo

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto minorado

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto de módulos

Fase 4ª: Determinación del rendimiento neto de la actividad

Fase 5ª: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad

Determinación del rendimiento neto reducido total

Reducción por creación o mantenimiento de empleo

Caso práctico

Apéndice: Relación de productos naturales, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores, ganaderos y titulares de actividades forestales e índices de rendimiento aplicables en el ejercicio 2010

Explotaciones agrícolas

Explotaciones ganaderas

Explotaciones forestales

Concepto y ámbito de aplicación

(Arts. 16.2 b) y 31 Ley IRPF; 32 y ss. Reglamento y Orden EHA/99/2010).

El método de estimación objetiva resulta aplicable en el ejercicio 2010 a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, incluidos los trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por los titulares de dichas actividades, así como a los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales realizadas por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan dichos productos, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

Actividades económicas desarrolladas directamente por personas físicas

1ª Tratarse de actividades incluidas en la relación contenida en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), que más adelante se reproduce.

2ª Que el contribuyente titular de la actividad no haya renunciado, de forma expresa o tácita, a la aplicación del método de estimación objetiva ni a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

- **Renuncia expresa.** (Art. 33.1 a) y 4 Reglamento IRPF)

La renuncia expresa tanto al método de estimación objetiva como a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca del IVA o de la agricultura y ganadería del IGIC debe efectuarse, como regla general, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En el supuesto de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

Excepcionalmente para el ejercicio 2010 la renuncia o la revocación de la renuncia pudo ejercitarse en el plazo comprendido entre los **días 31 de enero y 28 de febrero de 2010**.

Sin perjuicio de lo anterior, las renuncias o revocaciones presentadas, para el año 2010, durante el mes de diciembre de 2009 se entenderán presentadas en período hábil.

> La renuncia deberá presentarse mediante el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores o en el modelo 037 de declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el citado Censo de empresarios, profesionales y retenedores, aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril (BOE del 10 de mayo), modificada por la Orden EHA/3695/2007, de 13 de diciembre (BOE del 19) y por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre (BOE del 30).

- **Renuncia tácita.** (Art. 33.1 b) Reglamento IRPF) [1]

También se entiende efectuada la renuncia al método de estimación objetiva por la presentación en el plazo reglamentario (hasta el 20 de abril) de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

En caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se realice en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

[1] Véase también el artículo 5 de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero.

- **Consecuencias de la renuncia.** (Art. 33.2 y 3 Reglamento IRPF)

La renuncia al método de estimación objetiva en relación con una actividad cualquiera origina que el contribuyente quede sometido obligatoriamente al método de estimación directa, en la modalidad del mismo que corresponda, para la determinación del rendimiento neto de la totalidad de las actividades que desarrolle, durante un período mínimo de tres años.

Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que se proceda formalmente a su revocación en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En todo caso, si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

3ª Que el contribuyente no incurra en ninguna causa de exclusión del método de estimación objetiva.

Constituyen causas de exclusión del método de estimación objetiva las siguientes:

a) Haber alcanzado en el ejercicio anterior (2009) un volumen de ingresos superior a cualquiera de los siguientes importes: (Art. 32.2 a) Reglamento IRPF) [2]

- **450.000 euros anuales,** considerando todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

- **300.000 euros anuales**, para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales susceptibles de acogerse método de estimación objetiva en los términos establecidos en los artículos 1 y 2.1 de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), que desarrolla dicho método para el año 2010.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

Para determinar estos límites se computarán las siguientes operaciones:

- Las que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento del IRPF o en el libro registro previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del IVA, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31). [3]

- Las operaciones no incluidas en el párrafo anterior, por las que estén obligados a emitir y conservar factura, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, (BOE del 29), con excepción de las operaciones que, de acuerdo con el artículo 121, apartado tres, de la Ley del IVA [4], no se toman en consideración para la determinación del volumen de operaciones, y de los arrendamientos de inmuebles que no se califiquen como rendimientos de actividad económica.

En ningún caso, se computarán las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA ni, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del IVA.

---

[2] Véase también el artículo 3.1 a), b) y c) de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero.

[3] En este último artículo se establece que los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones habrán de llevar un Libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en el desarrollo de las referidas actividades.

[4] Con arreglo al citado artículo, para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración, entre otras, las entregas ocasionales de bienes inmuebles y las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente.

b) Haber superado en el ejercicio anterior (2009) el volumen de compras en bienes y servicios para el conjunto de actividades económicas desarrolladas por el contribuyente **la cantidad de 300.000,00 euros anuales, excluidas las adquisiciones del inmovilizado.** (Artículo 32.2 b) Reglamento IRPF) [5]. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

Reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras.

Para la determinación del volumen de rendimientos íntegros y el de compras en bienes y servicios anteriormente comentados, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

- **Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares**.

A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

- **Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales**.

En el supuesto de operaciones realizadas con entidades vinculadas, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11), [6] deberán valorarse de forma imperativa por su valor normal de mercado, entendiéndose como tal el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

En estos supuestos, el contribuyente debe cumplir las obligaciones de documentación de dichas operaciones en los términos y condiciones establecidos en el artículo 18 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio (BOE del 10).

c) Desarrollar la actividad económica, total o parcialmente, fuera del territorio español. (Art. 32.2 c) Reglamento IRPF)

d) Determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades (Arts. 34.2 y 35 Reglamento IRPF)**.** No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la exclusión no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que venían realizándose con anterioridad, sino a partir del año siguiente.

e) La exclusión del régimen especial simplificado del IVA o del IGIC. (Art. 36.2 y 4 Reglamento IRPF). La exclusión del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

---

[5] Véase también el artículo 3.1 c) de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero.

[6] Los supuestos de vinculación establecidos en el citado artículo se comentan en la página 129, Capítulo 5.

Consecuencias de la exclusión del método de estimación objetiva. (Art. 34.3 Reglamento IRPF)

La exclusión del método de estimación objetiva por cualquiera de las circunstancias anteriormente comentadas produce sus efectos en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia y supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, salvo renuncia al mismo.

Actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas (Art.39 Reglamento IRPF)

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades agrícolas, ganaderas o forestales aplicarán el método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de dichas actividades con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en sus socios, herederos, comuneros o partícipes, siempre que, además de las condiciones de carácter general señaladas anteriormente para las actividades económicas desarrolladas por personas físicas, se cumplan los siguientes requisitos:

- **Que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF.**
- **Que no se haya renunciado en tiempo y forma a la aplicación del método de estimación objetiva.**

La renuncia deberá formularse por unanimidad de todos los socios, herederos, comuneros o partícipes integrantes de la entidad; sin embargo, la revocación de la renuncia podrá ser presentada por uno solo de ellos.

- ***Importante:*** *para la definición del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades desarrolladas por la propia entidad, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución en las que participen cualquiera de las personas anteriores en las que concurran las circunstancias más arriba comentadas.*

En todo caso, el rendimiento neto determinado por la entidad en régimen de atribución de rentas se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

Actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales a las que resulta aplicable el método de estimación objetiva en 2010. (Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, BOE del 30).

Actividad	Clave
Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	1
Actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	2
Ganadería independiente clasificada en la División 0 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	3
Servicios de cría, guarda y engorde de ganado	4
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	5
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	6
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería	7
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería	8
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales	9

- ***Importante:*** *cada una de las nueve actividades enumeradas anteriormente tienen la consideración de independientes entre sí a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, por lo que, en caso de desarrollarse varias, la determinación del rendimiento neto debe efectuarse de forma separada para cada una de ellas.*

A continuación, se detalla la caracterización de cada una de las mencionadas actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el método de estimación objetiva en el ejercicio 2010.

Actividad 1: Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

Se consideran actividades agrícolas y ganaderas a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva aquellas actividades agrarias mediante las cuales se obtienen directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales, que no se someten a procesos de transformación, elaboración o manufactura para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Asimismo, en el método de estimación objetiva se considera como una única actividad el conjunto de las de naturaleza agrícola o ganadera desarrolladas por un mismo titular que sean susceptibles de estar incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, se entienden imputables a esta única actividad, además de las ventas o ingresos procedentes o relacionados con las explotaciones agrícolas o ganaderas propiamente dichas, los ingresos derivados de la realización para terceros de otros trabajos o servicios accesorios con los medios ordinariamente empleados en dichas explotaciones, siempre que el importe de los mismos no hubiera superado en el año inmediato anterior el 20 por 100 del volumen total de las operaciones procedentes del conjunto de las mencionadas explotaciones.

Ganadería que se considera incluida en esta actividad a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva.

Por lo que se refiere a la ganadería que se considera incluida en esta actividad, debe matizarse que se trata de aquélla que no tenga la consideración de ganadería independiente, tal como ésta se define más adelante. Por lo tanto, se consideran comprendidas en esta actividad las explotaciones de un conjunto de cabezas de ganado en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que el dueño del ganado sea el titular catastral o propietario de la tierra donde paste o se alimente el ganado, o realice por su cuenta actividades tales como abonado de pastos, siegas, henificación, ensilaje, empacado, ramoneo, aprovechamiento a diente etc., necesarias para la obtención de los henos, pajas, silos o piensos con los que se alimenta fundamentalmente el ganado.

b) Si el ganado está estabulado fuera de las fincas, que se alimente fundamentalmente con productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales de su dueño, aun cuando las instalaciones pecuarias se encuentren situadas fuera de las tierras.

c) En el caso de ganado transhumante o transterminante, que éste se alimente fundamentalmente con pastos producidos en las tierras explotadas por el dueño del ganado.

d) Que el ganado se alimente fundamentalmente con piensos producidos en la finca en que se críe.

Se entiende a estos efectos que el ganado se alimenta fundamentalmente con los piensos, pastos o productos procedentes o producidos en la finca en que se críe, cuando éstos supongan una proporción superior al 50 por 100 del consumo total de los mismos, expresado en kilogramos.

Actividad 2: Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

Se considera actividad forestal, a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, aquella actividad agraria mediante la cual se obtienen directamente de la explotación productos naturales, que no se someten a procesos de transformación, elaboración o manufactura para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

También se entienden imputables a esta actividad, además de las ventas o ingresos procedentes o relacionados con las explotaciones forestales propiamente dichas, los ingresos derivados de la realización para terceros de otros trabajos o servicios accesorios con los medios ordinariamente empleados en dichas explotaciones, siempre que el importe de los mismos no hubiera superado en el año inmediato anterior el 20 por 100 del volumen total de las operaciones procedentes del conjunto de las mencionadas explotaciones.

Actividad 3: Ganadería independiente clasificada en la división 0 del IAE.

El concepto de ganadería independiente se recoge en los apartados Uno y Dos de la Regla 3ª de la Instrucción para la aplicación de las tarifas de la División 0 del IAE, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto (BOE del 6), a tenor de los cuales, tienen

la consideración de actividades de ganadería independiente, las que tengan por objeto la explotación de un conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los siguientes casos:

a) Que paste o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado.

A estos efectos se entenderá, en todo caso, que las tierras están explotadas por el dueño del ganado cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- Que el dueño del ganado sea el titular catastral o propietario de la tierra.
- Cuando realice por su cuenta actividades tales como abonado de pastos, siegas, henificación, empacado, barbecho, recolección, podas, ramoneo, aprovechamiento a diente, etc., necesarias para la obtención de los henos, pajas o piensos con que se alimenta fundamentalmente el ganado.

b) El estabulado fuera de las fincas rústicas, no considerándose como tal, el ganado que sea alimentado fundamentalmente con productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales de su dueño, aun cuando las instalaciones pecuarias se encuentren situadas fuera de las tierras.

c) El transhumante o transterminante, no considerándose como tal, el ganado que se alimente fundamentalmente con pastos, silos, henos o piensos obtenidos en tierras explotadas por el dueño del ganado.

d) El ganado que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe.

A estos efectos, se entiende que el ganado se alimenta fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe, cuando la proporción de éstos sea superior al 50 por 100 del consumo total de piensos, expresado en kilogramos.

Sectores diferenciados dentro de la actividad de ganadería independiente.

No obstante la consideración de la ganadería independiente como una única actividad a efectos del método de estimación objetiva, para la aplicación de los índices de rendimiento neto es preciso distinguir entre los ingresos procedentes, o imputables a los mismos, de los siguientes tipos de explotaciones o sectores diferenciados:

- Porcino de carne.
- Porcino de cría, bovino de carne, ovino de carne, caprino de carne, avicultura y cunicultura.
- Bovino de cría, ovino de leche, caprino de leche y apicultura.
- Bovino de leche y otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados.

Actividad 4: Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.

Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado constituyen una actividad a la que resulta aplicable el método de estimación objetiva del IRPF.

No obstante, si la prestación a terceros de servicios de cría, guarda y engorde de ganado se realizase con los medios ordinariamente utilizados para el desarrollo de una actividad agrícola, ganadera o forestal propia incluida en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA y el volumen de ingresos derivados de los mismos junto con los derivados de los otros trabajos y servicios accesorios del citado régimen especial del IVA no hubiera superado en el año anterior el 20 por 100 del volumen total de la explotación, tales servicios no se consi-

derarán como una actividad independiente a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, sino que se computarán formando parte de la actividad principal desarrollada con el carácter de servicios accesorios a la misma.

Sectores diferenciados dentro de esta actividad.

Dentro de la actividad de servicios de cría, guarda y engorde de ganado, se distinguen, a efectos de la aplicación de los índices de rendimiento neto, los dos sectores siguientes:

- Servicio de cría, guarda y engorde de aves.
- Servicio de cría, guarda y engorde del resto de especies ganaderas.

Actividad 5: Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (REAGP).

Actividad 6: Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (REAGP).

Cada una de estas actividades, que se configuran como independientes a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, incluye los siguientes ámbitos o sectores:

Trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos del REAGP.

Tienen esta consideración, los realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales a terceros con los medios que ordinariamente utilizan en sus propias explotaciones. Como ejemplos pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte.
- El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.
- La asistencia técnica.
- El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas o ganaderas.
- La eliminación de plantas y animales dañinos, y la fumigación de plantaciones y terrenos.
- La explotación de instalaciones de riego o drenaje.
- La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.

El requisito de accesoriedad determinante de la inclusión de los mismos en el método de estimación objetiva está condicionado a que el importe obtenido por la realización de dichos trabajos o servicios, conjuntamente con el de las actividades accesorias que a continuación se comentan, sea inferior al correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales principales.

En caso contrario, al faltar el requisito de accesoriedad, no se consideran dichos trabajos y servicios incluidos en el método de estimación objetiva.

La exclusión de los trabajos y servicios accesorios del REAGP se produce en aquellos supuestos en que la facturación por el conjunto de los realizados en el ejercicio anterior (2009), incluidos los ingresos por los servicios de cría, guarda y engorde de ganado, hubiera superado

el 20 por 100 del volumen total de operaciones de la explotación agrícola, ganadera o forestal principal.

Si en el ejercicio 2009 el volumen de operaciones de los trabajos y servicios accesorios no excedió del 20 por 100 del volumen total de operaciones de la actividad principal, los ingresos derivados de la realización de los citados trabajos y servicios no constituyen objeto de las actividades numeradas con las claves 5 y 6, sino que se incluirán como un servicio diferenciado más de la actividad agrícola o ganadera (clave 1) o forestal (clave 2) desarrollada.

Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidas en el REAGP.

Tienen dicha consideración, el agroturismo, la artesanía, la caza y pesca, así como otras actividades recreativas y de ocio en las que el agricultor, ganadero o titular de la actividad forestal participe como monitor, guía o experto.

Si las citadas actividades tienen el carácter de accesorias a la actividad principal en el sentido comentado anteriormente, al no estar las mismas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, se declararán siempre y en todo caso en las claves de actividad números 5 ó 6, según corresponda.

Actividad 7: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.

Actividad 8: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería.

Según lo dispuesto en el Código Civil, el contrato de aparcería se rige, entre otras disposiciones, por las relativas al contrato de sociedad. Por tanto, en la medida en que el cedente asuma una parte de los riesgos y responsabilidades derivados de la explotación, la normativa tributaria le atribuye la consideración de empresario agrario o cultivador directo.

Actividad 9: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.

A efectos de delimitar el ámbito objetivo de esta actividad, deberá tenerse en cuenta que no se consideran como tales procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación. Tampoco tiene la consideración de proceso de transformación, la simple obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

En todos esos supuestos, la única actividad que habrá de declararse, será la agrícola o ganadera, señalada con las claves 1 ó 3, o la forestal, señalada con la clave 2, de la que se obtengan los correspondientes productos.

Los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales incluidos en el método de estimación objetiva requieren que los mismos se realicen exclusivamente sobre los productos naturales, vegetales o animales, obtenidos por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan. En el supuesto de que se transformen, elaboren o manufacturen

productos adquiridos a terceros, dicha actividad no se encuentra incluida en el método de estimación objetiva.

- ***Recuerde:*** *las actividades numeradas en la relación anterior con las claves 5 y 6 sólo quedan sometidas al método de estimación objetiva cuando el volumen de ingresos conjunto imputable a las mismas resulte inferior al correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas o forestales desarrolladas con carácter principal.*

Determinación del rendimiento neto

El rendimiento neto es el resultante de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales desarrolladas por el contribuyente. (7)

El rendimiento neto correspondiente a cada actividad debe obtenerse efectuando de forma sucesiva las operaciones que esquemáticamente se indican en el cuadro siguiente:

Fase 1ª		INGRESOS ÍNTEGROS
	(×)	ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO
	=	**RENDIMIENTO NETO PREVIO**
Fase 2ª	(–)	REDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL E INTANGIBLE
	=	**RENDIMIENTO NETO MINORADO**
Fase 3ª	(×)	ÍNDICES CORRECTORES
	=	**RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS**
Fase 4ª	(–)	REDUCCIÓN DE CARÁCTER GENERAL: 5 POR 100
	(–)	REDUCCIÓN AGRICULTORES JÓVENES (25 POR 100)
	(–)	GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES
	=	**RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD**
Fase 5ª	(–)	REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD: 40 POR 100
	=	**RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DE LA ACTIVIDAD**

Fase 1ª: Determinación del rendimiento neto previo

Ingresos íntegros e índices de rendimiento neto.

Dentro de cada actividad agrícola, ganadera y forestal que tenga la consideración de independiente, los ingresos íntegros procedentes de cada uno de los tipos de productos obtenidos, o de servicios prestados, se consignarán en la página 7 del impreso de declaración en la casilla que corresponda de las numeradas del 1 al 13 conforme a la relación contenida en el cuadro que más adelante se reproduce:

(7) Véase el Anexo I y las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF contenidas en el mismo de la Orden EHA/99/2010. Las actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el método de estimación objetiva en el ejercicio 2010 se relacionan en el cuadro de la página 266 de este mismo Capítulo.

Los índices de rendimiento neto aplicables en el ejercicio 2010 que figuran en la relación contenida en el cuadro siguiente reproducen los aprobados en el anexo I y disposición adicional tercera de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

No obstante, en los supuestos en que el Ministro de Economía y Hacienda haya autorizado la reducción de dichos índices para un sector o zona geográfica determinada, por haberse visto afectado el desarrollo de las actividades agrícolas o ganaderas por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales, se aplicarán los índices de rendimiento neto que se aprueben en las Ordenes ministeriales publicadas a tal efecto.

Asimismo, cuando el desarrollo de las actividades se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos aplicables en la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones.

Acreditada la efectividad de dichas alteraciones, se podrá autorizar la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

Índices de rendimiento neto aplicables a los productos o servicios derivados de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva. Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

Código Producto	Tipos de productos o servicios que comprende	Índice de rendimiento neto
1	Ganado porcino de carne	Productos naturales ..... 0,13 Procesos de transformación 0,23
2	Remolacha azucarera	
3	Ganado bovino de carne, ovino de carne, caprino de carne, avicultura y cunicultura	
4	Actividades forestales con un "período medio de corta" superior a 30 años	
5	Cereales, cítricos, frutos secos, productos hortícolas, leguminosas, uva para vino de mesa sin denominación de origen, hongos para el consumo humano y tabaco	Productos naturales ..... 0,26 Procesos de transformación 0,36
6	Ganado porcino de cría, bovino de cría, ovino de leche, caprino de leche y apicultura	
7	Actividades forestales con un "período medio de corta" igual o inferior a 30 años	
8	Uva de mesa, uva para vino de mesa con denominación de origen, oleaginosas, productos del olivo y flores y plantas ornamentales	Productos naturales ..... 0,32 Procesos de transformación 0,42
9	Ganado bovino de leche y otras especies ganaderas no comprendidas expresamente en otros códigos	
10	Raíces (excepto remolacha azucarera), tubérculos, forrajes, arroz, algodón, frutos no cítricos y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros códigos	Productos naturales ..... 0,37 Procesos de transformación 0,47

(Continúa)

Código Producto	Tipos de productos o servicios que comprende	Índice de rendimiento neto
11	Plantas textiles	Productos naturales ..... 0,42 Procesos de transformación 0,52
12	Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales y servicios de cría, guarda y engorde de aves	Índice de rendimiento neto 0,42
13	Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales y servicios de cría, guarda y engorde de ganado (excepto aves)	Índice de rendimiento neto 0,56

Nota aclaratoria: Los índices de rendimiento neto correspondientes a la rúbrica "Procesos de transformación" solamente se aplicarán en la actividad "Transformación, elaboración o manufactura...," identificada con la clave 9 del cuadro de la página 266 de este mismo Capítulo.

Reglas de cómputo de los ingresos correspondientes a cada tipo de producto o servicio.

Actividades de transformación, elaboración o manufactura.

Se harán constar como ingresos **el valor de los productos naturales, vegetales o animales, utilizados en el correspondiente proceso productivo**, **de acuerdo con los precios de mercado** de los mismos en el momento de su incorporación a dicho proceso. Asimismo, se incluirán, en su caso, los ingresos correspondientes al autoconsumo, subvenciones e indemnizaciones en los términos que más adelante se comentan.

- ***Importante:*** *si durante el año 2010 se hubieran transmitido productos elaborados en ejercicios anteriores a 1998, deberá incluirse como ingreso del ejercicio 2010 el valor de los productos naturales utilizados en el proceso productivo, de acuerdo con los precios de mercado de los mismos en el momento de su incorporación a los procesos de transformación, elaboración o manufactura.*

Restantes actividades.

Se computarán como ingresos **los correspondientes a las ventas efectuadas**, así como los procedentes de los trabajos, servicios y actividades accesorios realizados, incluyendo, en su caso, el autoconsumo, las subvenciones y las indemnizaciones con arreglo a las siguientes instrucciones:

- **Ventas o prestaciones de servicios.**

Comprende la totalidad de los ingresos íntegros, tanto si son en dinero como en especie, derivados de la entrega de los productos que constituyan el objeto de la actividad, así como, en su caso, los procedentes de la prestación de trabajos y servicios accesorios a la actividad principal.

En el caso de retribuciones en especie, se computarán como ingresos íntegros tanto la valoración fiscal de dicha retribución como el ingreso a cuenta correspondiente a la misma, siempre que no se haya repercutido al titular de la actividad económica.

Cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes vendidos y de los servicios prestados, la valoración de los mismos se efectuará por su valor normal en el mercado.

En las operaciones económicas realizadas con una sociedad con la que se den relaciones de vinculación, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del

puesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11) [8], **el titular de la actividad deberá efectuar de forma imperativa su valoración por el valor normal de mercado.** Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. [9]

Consideración de las compensaciones o de las cuotas repercutidas del IVA.

a) Tratándose de actividades incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del citado impuesto, las compensaciones percibidas deberán incluirse entre los correspondientes ingresos derivados de las ventas o procedentes de las prestaciones de trabajos o servicios.

b) Si la actividad está acogida al régimen simplificado del IVA, el importe de las cuotas repercutidas no se computará como ingreso. No obstante, si al finalizar el ejercicio se hubiera ingresado por dicho régimen menos de lo que hubiera correspondido ingresar de acuerdo con las normas del régimen general, la diferencia se computará entre los ingresos íntegros de dicho ejercicio a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva.

- **Autoconsumo y cesiones gratuitas.**

Dentro de estos conceptos se comprenden las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el uso o consumo particular del titular de la actividad o de los restantes miembros de su unidad familiar (autoconsumo interno), así como las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita (autoconsumo externo).

En uno u otro caso, la valoración a efectos fiscales de los ingresos correspondientes a estas operaciones debe realizarse imperativamente por el **valor normal de mercado** de los bienes o servicios cedidos, o que hayan sido objeto de autoconsumo.

- **Subvenciones, ayudas y demás transferencias recibidas.**

En relación con las subvenciones recibidas, deben distinguirse dentro de las mismas las subvenciones de capital y las corrientes.

- **Las subvenciones de capital**, que tienen como finalidad primordial la de favorecer la instalación o realización de inversiones en inmovilizado (terrenos, edificios, maquinaria, instalaciones, etc.), se imputan como ingreso en la misma medida en que se amorticen los bienes del inmovilizado en que se hayan materializado.

  No obstante, en aquellos casos en que los bienes no sean susceptibles de amortización (como sucede con los terrenos), la subvención se computará como ingreso íntegro del ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en inventario del bien financiado con dicha subvención, aplicando la reducción del 40 por 100 propia de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

- **Las subvenciones corrientes**, que son aquéllas que se conceden normalmente para garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad, se computan en su totalidad como un ingreso más del período en que se concedan, salvo que el contribuyente haya optado por el criterio de cobros y pagos en cuyo caso se computarán en el período en que se cobren.

Sin perjuicio de las peculiaridades que puedan derivarse de la normativa reguladora o de las condiciones concretas de cada una de ellas, cabe hacer mención del tratamiento aplicable, con carácter general, a las siguientes subvenciones o ayudas.

---

[8] Los supuestos de vinculación establecidos en el citado artículo se comentan en la página 129 del Capítulo 5.

[9] Respecto de las obligaciones de documentación de estas operaciones, véase la página 264 de este Capítulo.

* ***Ayuda directa de pago único de la Política Agraria Común.*** El importe de la ayuda se acumulará a los ingresos procedentes de los cultivos o explotaciones del perceptor en proporción a sus respectivos importes.

No obstante, **cuando el perceptor de la ayuda directa no haya obtenido ingresos por actividades agrícolas o ganaderas el índice de rendimiento neto a aplicar será el 0,56.**

En estos casos puede resultar aplicable el índice reductor correspondiente a las empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 euros, que más adelante se comenta, dado que la percepción de la ayuda directa de pago único exige a los perceptores la realización de ciertas labores de mantenimiento de las explotaciones.

* ***Subvenciones por interrupciones de cultivos o explotaciones***. Si la subvención o ayuda se concede por la interrupción de un determinado cultivo o de una concreta producción ganadera y está destinada a compensar los ingresos dejados de percibir, al importe que, en su caso, proceda computar en el ejercicio se le aplicará el índice de rendimiento neto correspondiente al cultivo o producción que se viniera realizando anteriormente.

* ***Subvenciones no vinculadas a cultivos o producciones concretos***. Cuando se reciban subvenciones que no estén vinculadas con un cultivo o producción concreto, como puede ser el caso de las de retirada de tierras de la producción o las de barbecho, el importe de la subvención que proceda computar en el ejercicio, se distribuirá entre los restantes cultivos o explotaciones que el agricultor o ganadero realice, en proporción a los ingresos procedentes de cada uno de ellos, acumulándose posteriormente a éstos a efectos de aplicar los índices de rendimiento neto que correspondan.

* ***Subvenciones percibidas para contratar seguros agrarios.*** Las subvenciones percibidas por los agricultores o ganaderos que suscriben pólizas del seguro agrario combinado, ya sean percibidas de la Entidad Estatal de Seguros Agrarios (ENESA) o de las Comunidades Autónomas, no deben incluirse entre los ingresos que se toman como base para determinar el rendimiento neto, ya que para la fijación de los índices de rendimiento neto aplicables a cada tipo de cultivo o producto ya se tuvo en cuenta como coste del seguro lo que realmente paga el titular, una vez deducida la parte subvencionada.

* ***Indemnizaciones por seguros***. El importe de las indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras como consecuencia de siniestros que hayan afectado a productos de la explotación, en proceso o terminados, se computará dentro de los ingresos íntegros correspondientes al tipo de cultivo o producción de que se trate.

Dentro de este tipo de siniestros o pérdidas, no se encuentran los gastos originados por la destrucción de animales, por lo que las **indemnizaciones que se satisfagan por el seguro para la cobertura de los gastos derivados de la destrucción de animales**, no se integrarán en el volumen total de ingresos de las actividades.

* ***Determinadas subvenciones o ayudas de la política agraria comunitaria (PAC)***, así como otras de carácter público que tengan por objeto reparar la destrucción, en ciertas circunstancias, de elementos patrimoniales afectos, tienen un tratamiento fiscal especial, que puede consultarse en el Capítulo 7 de este Manual, páginas 176 y siguiente.

* ***Subvenciones forestales***. No se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, sea igual o superior a 20 años.

■ ***Importante:*** *las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributarán como rendimientos del trabajo.*

Ejemplo:

Doña M.J.I. ha obtenido en 2010 la cantidad de 13.823,28 euros en concepto de ingresos de su explotación agrícola dedicada a la producción de manzanas, incluido el importe percibido en concepto de compensación del IVA (a efectos de dicho impuesto está acogida al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca).

En dicha cantidad no está computada la fruta que destinó a su propio consumo familiar, que se valora en 30,05 euros, ni tampoco la regalada a diversas amistades, cuyo valor de mercado es de 200,00 euros (200 Kgs. a 1 euro/kg.). Además, en 2010 ha percibido 1.803,04 euros de una compañía aseguradora por los daños sufridos en la cosecha como consecuencia de una tormenta de granizo, así como 2.025,50 euros en concepto de ayuda directa de pago único de la Política Agraria Común.

Determinar el rendimiento neto previo de la actividad en el ejercicio 2010.

Solución:

Doña M.J.I. deberá computar como ingresos la suma de:

- Venta de manzanas	13.823,28	
- Autoconsumo	30,05	
- Cesiones gratuitas	200,00	
- Indemnización sobre cosecha manzanas	1.803,04	**(1)**
- Ayuda directa de pago único de la PAC	2.025,50	
Suma	17.881,87	euros

El índice de rendimiento neto aplicable sobre los citados ingresos es el 0,37.

Rendimiento neto previo: (17.881,87 x 0,37) = 6.616,29 euros.

(1) Al recibirse la indemnización por la pérdida de productos de la explotación, su importe no tiene en ningún caso la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, sino que se computa entre los ingresos íntegros correspondientes al tipo de producto dañado o perdido.

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto minorado

La determinación del rendimiento neto minorado es el resultado de deducir del rendimiento neto previo determinado en la fase 1ª anterior los importes que, en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia:

Amortización del inmovilizado material e intangible (excepto actividades forestales). (10)

La determinación de las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o intangible afecto a la actividad correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos afectos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, se efectuará aplicando la tabla de amortización incluida en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), que a continuación se reproduce:

(10) Véanse las instrucciones 2.2 de los Anexos I y II de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo (1)	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5 por 100	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40 por 100	5 años
3	Batea	10 por 100	12 años
4	Barco	10 por 100	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25 por 100	8 años
6	Inmovilizado intangible	15 por 100	10 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	22 por 100	8 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos	10 por 100	17 años
9	Frutales cítricos y viñedos	5 por 100	45 años
10	Olivar	3 por 100	80 años

(1) Para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, los coeficientes de amortización lineales máximos aplicables serán el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. El nuevo coeficiente así determinado será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado.

▪ ***Importante:*** *en el caso de actividades forestales, no procederá aplicar minoración alguna en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible afecto a las mismas.*

Reglas particulares para la aplicación de la tabla de amortización.

• **El coeficiente de amortización utilizable puede ser cualquier porcentaje entre el máximo y el mínimo**. Este último porcentaje es el resultado de dividir 100 entre el período máximo que figura en la tabla para cada grupo de elementos.

• **El coeficiente de amortización se aplica sobre el precio de adquisición o coste de producción**, si el elemento ha sido producido en la propia empresa, excluyendo:

- El valor residual, en su caso, para todos los elementos.
- El valor del suelo para las edificaciones. Cuando no se conozca la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo, este valor se determinará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.
- El IVA soportado en su adquisición o producción cuando el bien se afecte a una actividad económica incluida en el régimen simplificado del citado Impuesto.

• **La amortización deberá practicarse elemento por elemento**, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales integrados en el mismo grupo de la Tabla de Amortización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la amortización correspondiente a cada elemento patrimonial.

• **Los elementos patrimoniales del inmovilizado** material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos. El período de amortización no puede exceder del período máximo de amortización establecido en la tabla para cada tipo de elementos.

- **Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados**, la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- **En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación**, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible, para el cesionario, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la tabla de amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.
- En todo caso, deberá disponerse de los justificantes documentales de la adquisición de los elementos amortizables y que los mismos consten debidamente registrados en el correspondiente libro registro de bienes de inversión.

▪ ***Importante:*** *los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio 2010 cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.*

Con independencia de lo anterior, podrán amortizarse libremente en el ejercicio 2010 los elementos del inmovilizado material a que se refiere el artículo 2 de la Ley 3/2010, de 10 de marzo (BOE del 11), siempre que estén afectados a explotaciones y actividades agrarias realizadas en las zonas incluidas en el ámbito de aplicación de la citada Ley. **(11)**

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto de módulos

El rendimiento neto de módulos se obtiene aplicando sobre el rendimiento neto minorado el índice o índices correctores que correspondan a la actividad de los que a continuación se comentan (Instrucción 2.3 del Anexo I de la Orden EHA/99/2010).

Índices correctores.

Índice 1. Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas.

Se aplicará el índice 0,75 cuando en el desarrollo de las actividades agrícolas se utilicen *exclusivamente* medios de producción ajenos, sin considerar, a estos efectos, el suelo.

Se entienden como medios de producción ajenos tanto el trabajo como el capital, a excepción de la tierra y de los elementos adheridos a ella de forma permanente como los pozos, árboles y construcciones que formen parte de la explotación. Por tanto, para que resulte aplicable este índice corrector, el titular no debe trabajar personalmente en la actividad (salvo en tareas propias de dirección, organización y planificación de la misma) sino emplear íntegramente mano de obra ajena; además, todos los elementos de la explotación distintos de la tierra en los términos anteriormente comentados deben ser aportados por terceros.

Por excepción, no se aplicará este índice en los casos de aparcería y figuras similares.

Índice 2. Utilización de personal asalariado.

Cuando en la actividad se utilice personal asalariado cuyo coste supere el 10 por 100 del volumen total de ingresos, será aplicable el índice corrector que en cada caso proceda de los que se indican a continuación, en función del porcentaje que el coste del personal asalariado represente en relación con el volumen total de ingresos de la actividad:

(11) Para mayor detalle, véase las páginas 186 y s. del Capítulo 7.

Índice corrector aplicable por utilización de personal asalariado	
Porcentaje (coste personal asalariado/volumen ingresos x 100)	Indice
Más del 10 por 100 y hasta el 20 por 100	0,90
Más del 20 por 100 y hasta el 30 por 100	0,85
Más del 30 por 100 y hasta el 40 por 100	0,80
Más del 40 por 100	0,75

- ***Incompatibilidad con el índice 1:*** *no se aplicará este índice cuando el rendimiento de la actividad hubiera sido objeto de reducción por efecto del índice 1 ("Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas").*

Índice 3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas.

Se aplicará el índice 0,90 cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras arrendadas. La reducción se aplicará a la parte del rendimiento neto minorado de la actividad que proceda de dichos cultivos (una vez rectificada, en su caso, por efecto de la aplicación de los índices correctores anteriores).

Para delimitar la parte del rendimiento neto minorado de la actividad sobre la que procede la aplicación de este índice, será preciso distinguir la parte del rendimiento neto previo de la actividad y la amortización del inmovilizado afecto a la misma que corresponda a los cultivos realizados en tierras arrendadas.

Cuando no sea posible delimitar dicho rendimiento se prorrateará en función del porcentaje que supongan las tierras arrendadas dedicadas a cada cultivo respecto a la superficie total, propia y arrendada, dedicada a ese cultivo.

Índice 4. Piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100.

Cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros, que representen más del 50 por 100 del importe total de los consumidos, a los rendimientos procedentes de dichas actividades les resultará de aplicación en el período impositivo 2010, el **índice corrector del 0,65**. Véase el artículo 2 de la Orden EHA/1034/2011, de 25 de abril (BOE del 27).

A estos efectos, la valoración del importe de los piensos y otros productos propios se efectuará según su valor de mercado.

Índice 5. Actividades de agricultura ecológica.

Se aplicará el índice 0,95 cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal vigente de las Comunidades Autónomas, por la que éstas asumen el control de este tipo de producción, de acuerdo con el Real Decreto 1852/1993, de 22 de octubre, sobre producción agrícola ecológica y su indicación en los productos agrarios y alimenticios y el Reglamento (CEE) 2092/91, del Consejo, de 24 de junio de 1991.

Índice 6. Por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 9.447,91 euros.

Se aplicará el índice corrector 0,90 cuando la suma de los rendimientos netos minorados del conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por el contribuyente no supere la cantidad de 9.447,91 euros anuales,

- ***Incompatibilidad:*** *este índice no resulta aplicable en los casos de agricultores jóvenes que tengan derecho a la reducción especial del 25 por 100 a que se refiere la disposición adicional sexta de la Ley del IRPF.*

Índice 7. Índice corrector en determinadas actividades forestales.

Será de aplicación el índice corrector 0,80 sobre los rendimientos procedentes de la explotación de fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

- ***Atención:*** *a los rendimientos procedentes de actividades forestales únicamente les podrá ser de aplicación este índice corrector.*

Fase 4ª: Determinación del rendimiento neto de la actividad

De acuerdo con la normativa reguladora del método de estimación objetiva, contenida en el Anexo I y en la disposición adicional segunda de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), para determinar el rendimiento neto de la actividad podrán practicarse las siguientes reducciones:

Reducción de carácter general.

El rendimiento neto de módulos de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, así como de los procesos de transformación, determinado conforme a lo comentado en la fase 3ª anterior, **podrá reducirse en el porcentaje del 5 por 100.**

Reducción agricultores jóvenes: 25 por 100.

De conformidad con lo establecido en la disposición adicional sexta de la Ley del IRPF y en el punto 3 de las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Anexo I de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), los agricultores jóvenes (mayores de 18 años y menores de 40 años) o asalariados agrarios podrán reducir el rendimiento neto de módulos, que resulte después de aplicar la reducción de carácter general, en un 25 por 100 en cada uno de los periodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación que tenga carácter de prioritario, realizada al amparo de lo previsto en el Capítulo IV del Título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

A estos efectos, el carácter de explotación prioritaria deberá acreditarse mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, o de la inclusión en el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. **(12)**

(12) Véase el Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, sobre mejora y modernización de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias (BOE del 9).

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales. (13)

Cuando el desarrollo de la actividad se haya visto afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que hayan determinado gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán haber puesto dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Tributaria, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en la que se produzca, aportando a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones, a fin de que la Administración tributaria verifique la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

Fase 5ª: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad

(Arts. 32.1 Ley IRPF y 25 Reglamento)

En el supuesto de que en el desarrollo de la actividad agraria se hayan obtenido rendimientos cuyo período de generación haya sido superior a dos años u otros calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo, podrá aplicarse una reducción del rendimiento neto del 40 por 100 de dichos importes. El resultado así obtenido es el rendimiento neto reducido de la actividad.

Tienen la consideración de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, a efectos de la aplicación de la citada reducción del 40 por 100, exclusivamente los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

▪ ***Recuerde:*** *las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la enajenación o transmisión de elementos afectos a la actividad económica no se incluyen en el rendimiento derivado de la misma sino que tributan con el resto de ganancias y pérdidas patrimoniales.*

Determinación del rendimiento neto reducido total

Reducción por creación o mantenimiento de empleo

Los requisitos, condiciones y límite máximo de la reducción del rendimiento neto reducido de la actividad por creación o mantenimiento de empleo establecida en la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley del IRPF se contiene en las páginas 205 y ss. del Capítulo 7, a cuyo comentario nos remitimos.

(13) Véase Anexo III de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

Caso práctico

Don L.H.I. es propietario de una finca rústica en la que se dedica a las actividades de agricultura y explotación de ganado ovino de carne, cuyas cabezas se alimentan fundamentalmente con los pastos que se producen en la propia finca, actividades todas ellas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP) del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). El titular no desarrolla ninguna otra actividad económica.

- Los productos que cultiva, todos ellos destinados a la venta, consisten en maíz y productos hortícolas varios (tomates, lechugas, judías verdes y acelgas).
- En el ejercicio 2010 el coste de personal asalariado correspondiente a un empleado que trabaja a jornada completa en la actividad desde el año 2007 ha ascendido a 18.030,36 euros. Las retribuciones satisfechas a este empleado en el ejercicio 2010, incluidas en el coste de personal asalariado, ascienden a 14.056,89 euros.
- Don L.H.I. opta por imputar los ingresos de su actividad con arreglo al criterio de cobros y pagos, de acuerdo con el cual, los ingresos correspondientes a 2010 que constan en el libro registro de ingresos han sido los siguientes:

Concepto	Importe	Compensación IVA	Total
Ingresos por venta de maíz	48.874,30	4.398,69	53.272,99
Ingresos por venta de corderos	27.117,67	2.033,83	29.151,50
Ingresos por venta de productos hortícolas	17.880,11	1.609,21	19.489,32
Ingresos por trabajos realizados para otros agricultores acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (1)	4.760,02	- - - (2)	4.760,02
Total ingresos computables (euros)			106.673,83

(1) En el año anterior (2009), los ingresos correspondientes a la realización de trabajos para otros agricultores representaron únicamente el 6 por 100 del volumen total de ingresos de dicho ejercicio. Por consiguiente, en 2010 dichos trabajos se consideran incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a efectos del IVA y no constituyen actividad independiente a efectos del método de estimación objetiva del IRPF, debiendo computarse como un producto o servicio diferenciado más dentro de la única actividad agrícola y ganadera realizada por su titular.

(2) Al ser los destinatarios de dichos trabajos otros agricultores acogidos también al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, no procede el reintegro de compensaciones en relación con estas operaciones.

- Además de los ingresos anteriores, don L.H.I. tiene anotado en el mencionado libro registro otro ingreso por importe de 6.250 euros, correspondiente a la cantidad percibida en 2010 en concepto de ayuda directa de pago único de la Política Agraria Común (PAC).
- Por su parte, en su libro registro de bienes de inversión figuran las siguientes anotaciones a 31 de diciembre de 2009, relativas a los elementos del inmovilizado afecto a la actividad de los que el titular conserva justificación documental completa:

Elemento	Entrada en funcionamiento	Valor de adquisición	Amortización acumulada a 31-12-2009
Nave almacén y establo	10-02-1995	36.060,73 (1)	21.896,31
Remolque	10-06-2002	3.155,31	3.155,31
Máquina abonadora	01-03-2006	7.512,65	7.212,14
Instalación de riego	01-06-2008	2.554,30	1.015,34
Tractor, accesorios y aperos	23-08-2008	28.848,58	9.808,52

(1) El valor de adquisición registrado (valor amortizable) no incluye el valor del suelo.

- Finalmente, durante el ejercicio 2010 ha adquirido diversos útiles de labranza nuevos por 1.262,13 euros, sin que el valor unitario de ninguno de ellos supere la cantidad de 601,01 euros.

Solución:

Cuestión previa: actividades realizadas.

Las actividades realizadas por don L.H.I. están todas ellas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que, a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva del IRPF, se trata de una única actividad, cuya clave identificativa es la 1 (agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA).

1ª Fase: Determinación del rendimiento neto previo.

Como operación previa, es necesario determinar los ingresos computables correspondientes a cada uno de los productos obtenidos y servicios prestados en el ejercicio de la actividad, teniendo en cuenta que el importe de la ayuda directa de pago único de la Política Agraria Común (PAC) deberá acumularse a los ingresos procedentes de los distintos cultivos y explotaciones, en proporción a sus respectivos importes, sin incluir a tal efecto los ingresos por otros trabajos y servicios accesorios.

Por lo tanto, los ingresos computables serán los siguientes:

Ingresos totales procedentes de cultivos y explotaciones: 53.272,99 (Maíz) + 29.151,50 (Corderos) + 19.489,32 (p. hortícolas) = 101.913,81 euros.

Ingresos computables por venta de maíz:

Ingresos registrados	53.272,99
Parte proporcional de la ayuda directa de la PAC (53.272,99/101.913,81 x 6.250)	3.267,04
Ingresos computables	56.540,03

Ingresos computables por venta de ganado ovino de carne

Ingresos registrados	29.151,50
Parte proporcional de la ayuda directa de la PAC (29.151,50/101.913,81 x 6.250)	1.787,75
Ingresos computables	30.939,25

Ingresos computables por venta de productos de horticultura

Ingresos registrados	19.489,32
Parte proporcional de la ayuda directa de la PAC (19.489,32/101.913,81 x 6.250)	1.195,21
Ingresos computables	20.684,53

Ingresos computables por otros trabajos y servicios accesorios

Ingresos registrados y computables	4.760,02

Aplicando a los ingresos procedentes de cada uno de los productos y servicios los correspondientes índices de rendimiento neto, el rendimiento neto previo se determina como sigue:

Código producto	Tipo de producto/servicio	Ingresos computables	Índice de rendimiento	Rendimiento base producto
3	Ganado ovino de carne	30.939,25	0,13	4.022,10
5	Maíz y productos de la horticultura	77.224,56	0,26	20.078,39
13	Otros trabajos y servicios accesorios	4.760,02	0,56	2.665,61
	Rendimiento neto previo (suma)			26.766,10

2ª Fase: Determinación del rendimiento neto minorado.

Importe de las amortizaciones del inmovilizado afecto a la actividad.

Utilizando la tabla de amortización contenida en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, y de acuerdo con las reglas para su aplicación establecidas en la misma, el importe de la amortización que puede deducirse del rendimiento neto previo se determina del siguiente modo:

Solución (continuación):

Elemento patrimonial	Valor adquisición	Coeficiente máximo	Período amortizable	Amortización
Nave almacén y establo	36.060,73	5%	Todo el año	1.803,04
Remolque	3.155,31	Irrelevante (1)		0,00
Máquina abonadora	7.512,65	25%	Todo el año	300,51 (2)
Instalación de riego	2.554,30	25%	Todo el año	638,58
Tractor y accesorios	28.848,58	25%	Todo el año	7.212,15
Útiles de labranza	1.262,13	100% (3)	Irrelevante	1.262,13
Total amortizaciones				11.216,41

(1) El 31-12-2009, el remolque ya estaba completamente amortizado, por lo que no procede computar importe alguno por este concepto en 2010.

(2) Como el importe que resultaría de la aplicación del coeficiente lineal máximo es superior a la cantidad pendiente de amortizar a 31-12-2009, que asciende a 300,51 euros (7.512,65 - 7.212,14), la amortización de la máquina abonadora se ha efectuado por esta última cantidad.

(3) Pueden amortizarse libremente por ser su valor unitario inferior a 601,01 euros y porque, además, el importe global de los elementos patrimoniales nuevos adquiridos en el año 2010 no supera la cantidad de 3.005,06 euros.

Rendimiento neto minorado (resumen).

	Rendimiento neto previo	26.766,10
menos:	Amortización del inmovilizado material e intangible	11.216,41
igual a:	Rendimiento neto minorado	15.549,69

3ª Fase: Índices correctores y determinación del rendimiento neto de módulos.

Únicamente resulta aplicable en este caso el índice corrector por utilización de personal asalariado, cuyo coste representa el 16 por 100 respecto del volumen total de ingresos (18.030,36 / 112.923,83 x 100 = 15,97%).

Como el citado porcentaje está comprendido entre el 10 y el 20 por 100, procede aplicar el índice corrector 0,90. Por tanto:

Rendimiento neto de módulos: (15.549,69 x 0,90) = 13.994,72 euros

4ª Fase: Determinación del rendimiento neto de la actividad.

Reducción de carácter general: 5 por 100 de 13.994,72 = 699,74 euros.

Al no existir gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales ni derecho a la reducción por agricultores jóvenes, el rendimiento neto de la actividad es el siguiente: 13.994,72 - 699,74 = 13.294,98 euros.

5ª Fase: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad.

Al no computarse ningún tipo de rendimiento con período de generación superior a dos años, ni tampoco ninguno obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, no procede aplicar reducción alguna por este concepto. Por lo tanto:

Rendimiento neto reducido de la actividad = Rendimiento neto de la actividad (13.294,98 euros)

Rendimiento neto reducido total.

Al cumplirse los requisitos legalmente establecidos en la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley del IRPF, procede aplicar en concepto de creación o mantenimiento de empleo la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto reducido de la actividad: [13.294,98 - (20% s/13.294,98)] = 10.635,98. Dicha reducción no supera el 50 por 100 de los sueldos y salarios satisfechos al empleado (14.056,89 euros).

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 7 del Modelo D-100)

• Actividades agrícolas, ganaderas y forestales realizadas y rendimientos obtenidos

Actividad 1.ª

Contribuyente titular de la actividad ..... 171 Declarante

Actividad realizada. Clave *(véase la Guía)* 172 1

Si para la imputación temporal opta por el criterio de cobros y pagos, consigne una "X" *(véase la Guía)* ..... 173 x

Atención: *la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.*

PRODUCTOS	Ingresos íntegros	Índice	Rendimiento base producto
1			
2			
3	30.939 | 25	0,13	4.022 | 10
4			
5	77.224 | 56	0,26	20.078 | 39
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	4.760 | 02	0,56	2.665 | 61
Total ingresos 174	112.923 | 83		

Rendimiento neto previo (suma de rendimientos base) ..... 175 26.766 | 10

Reducciones 176

Amortización del inmovilizado material e intangible ..... 178 11.216 | 41

Rendimiento neto minorado (175 - 176 - 178) ..... 179 15.549 | 69

Índices correctores *(véase la Guía)*

1. Por utilización de medios de producción ajenos en actividades agrícolas 180
2. Por utilización de personal asalariado 181 0,90
3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas 182
4. Por piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100 183
5. Por actividades de agricultura ecológica 184
6. Por ser empresa cuyo rdto. neto minorado no supera 9.447,91 euros 185
7. Índice corrector en determinadas actividades forestales 186

Rendimiento neto de módulos ..... 187 13.994 | 72

Reducción de carácter general ..... 188 699 | 74
(5 por 100 del importe de la casilla 187, si ésta es > 0)

Diferencia (187 - 188) ..... 189 13.294 | 98

Reducción agricultores jóvenes *(véase la Guía)* ..... 190 --- | --
(disposición adicional sexta de la Ley del Impuesto)

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales ..... 191 --- | --
(véase la Guía)

Rendimiento neto de la actividad (189 - 190 - 191) ..... 192 13.294 | 98

Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular ..... 193 --- | --
(artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)

Rendimiento neto reducido (192 - 193) ..... 194 13.294 | 98

Actividad 2.ª

Contribuyente titular de la actividad 171

Actividad realizada. Clave *(véase la Guía)* 172

Si para la imputación temporal opta por el criterio de cobros y pagos, consigne una "X" *(véase la Guía)* 173

Atención: *la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.*

PRODUCTOS	Ingresos íntegros	Índice	Rendimiento base producto
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13			
Total ingresos 174			

Rendimiento neto previo (suma de rendimientos base) 175

Reducciones 176

Amortización del inmovilizado material e intangible 178

Rendimiento neto minorado (175 - 176 - 178) 179

Índices correctores *(véase la Guía)*

1. Por utilización de medios de producción ajenos en actividades agrícolas 180
2. Por utilización de personal asalariado 181
3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas 182
4. Por piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100 183
5. Por actividades de agricultura ecológica 184
6. Por ser empresa cuyo rdto. neto minorado no supera 9.447,91 euros 185
7. Índice corrector en determinadas actividades forestales 186

Rendimiento neto de módulos 187

Reducción de carácter general 188
(5 por 100 del importe de la casilla 187, si ésta es > 0)

Diferencia (187 - 188) 189

Reducción agricultores jóvenes *(véase la Guía)* 190
(disposición adicional sexta de la Ley del Impuesto)

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales 191
(véase la Guía)

Rendimiento neto de la actividad (189 - 190 - 191) 192

Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular 193
(artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)

Rendimiento neto reducido (192 - 193) 194

• Rendimiento neto reducido total de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva

Suma de rendimientos netos reducidos (suma de las casillas 194) ..... 195 13.294 | 98

Reducción por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima de la Ley del Impuesto) *(véase la Guía)* ..... 196 2.659 | 00

Rendimiento neto reducido total (195 - 196) ..... 197 10.635 | 98

Apéndice: Relación de productos naturales, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores, ganaderos y titulares de actividades forestales e índices de rendimiento aplicables en el ejercicio 2010.

Explotaciones agrícolas

(Véase la reducción de los índices de rendimiento neto aplicables en 2010 establecida en la Orden EHA/1034/2011, de 25 de abril (BOE del 27)

Denominación grupo	Productos	Índice
Cereales	Avena, alpiste, cebada, centeno, escaña, maíz, mijo, panizo, sorgo, trigo, trigo sarraceno, triticale, etc.	0,26
Leguminosas grano	Algarrobas, alhovas, almortas, altramuces, garbanzos, guisantes, habas, judías, lentejas, veza, yeros, etc.	0,26
Hongos para el consumo humano	Hongos para el consumo humano	0,26
Cítricos	Bergamota, lima, limonero, mandarino, naranjo (amargo o dulce), pomelo, etc.	0,26
Uva para vino de mesa	Uva para vino sin denominación de origen	0,26
Frutos secos	Almendro, avellano, castaño, frutales de cáscara (pistachos, piñones), nogal, etc.	0,26
Oleaginosas	Cártamo, cacahuete, colza, girasol, nabina, ricino, soja, etc.	0,32
Productos del olivo	Aceituna (de almazara o de mesa)	0,32
Forrajes	Alfalfa, calabaza forrajera, cereal invierno forraje, col forrajera, esparceta, haba forraje, maíz forrajero, nabo forrajero, remolacha forrajera, trébol, vallico, veza forrajera, zanahoria forrajera, zulla, etc.	0,37
Raíces, tubérculos, arroz, uva para vino con denominación de origen	Remolacha azucarera Uva para vino de mesa con denominación de origen Restantes productos	0,13 0,32 0,37
Frutos no cítricos	Acerola, albaricoque, aguacate, caquis, casis, cereza, ciruela, chirimoya, dátil, frambuesa, granada, grosella, guayaba, guinda, higo, higo chumbo, kiwi, lichis, manzana (de mesa o de sidra), mango, melocotón, membrillo, mora, níspola, papaya, pera, plátano, serba, zarzamora, etc. (excepto piña tropical)	0,37
Productos hortícolas	Acelga, alcachofa, ajo, apio, berenjena, calabacín, calabaza, cardo, cebolla, cebolleta, col de bruselas, col repollo, col (otras), coliflor, endivia, escarola, espárrago, espinaca, fresa, fresón, guisante verde, haba verde, judía verde, lechuga, melón, nabo. Otras frutas de plantas no perennes. Otras hortalizas cultivadas por su raíz, bulbo o tubérculo (excepto patata). Otras hortalizas cultivadas por su fruto o flor. Otras hortalizas de hoja. Otras hortalizas con vaina. Pepinillo, pepino, pimiento, piña tropical, puerro, rábano, remolacha de mesa, sandía, tomate, zanahoria, etc.	0,26
Otros productos agrícolas	Achicoria, azafrán, caña de azúcar. Lúpulo. Pimiento para pimentón. Viveros de árboles, etc. Flores y plantas ornamentales	0,37 0,32
Plantas textiles	Algodón Otras plantas textiles	0,37 0,42
Tabaco	Tabaco	0,26
Uva de mesa	Uva de mesa	0,32
Actividades accesorias realizadas por agricultores		0,42
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores		0,56

Explotaciones ganaderas

(Incluida la reducción de índices de rendimiento neto aplicables en 2010 establecida en la Orden EHA/1034/2011, de 25 de abril (BOE del 27)

Denominación grupo	Productos	Índice
Avicultura	Carne y huevos	0,05
Bovino	Carne (intensiva)	0,07
	Carne (extensiva)	0,07
	Leche (intensiva)	0,20
	Leche (extensiva)	0,20
	Cría	0,13
Caprino	Carne (intensiva)	0,07
	Carne (extensiva)	0,07
	Leche (intensiva)	0,13
	Leche (extensiva)	0,13
Cunicultura		0,05
Ovino	Carne (intensiva)	0,07
	Carne (extensiva)	0,07
	Leche (intensiva)	0,13
	Leche (extensiva)	0,13
Porcino	Carne (intensiva)	0,00
	Carne (extensiva)	0,00
	Cría	0,13
Servicios de cría, guarda y engorde de aves		0,42
Actividades accesorias realizadas por ganaderos		0,42
Servicios de cría, guarda o engorde de ganado (excepto aves)		0,56
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por ganaderos		0,56
Otras actividades ganaderas no incluidas expresamente en otros apartados	Apicultura	0,26
	Equinos, animales para peletería (visón, chinchilla, etc.)	0,32

Explotaciones forestales

Denominación grupo	Productos	Índice
Especies arbóreas con período medio de corta superior a 30 años	Castaño, abedul, fresno, arce, cerezo, aliso, nogal, pino albar (P. Sylvestris), pino laricio, abeto, pino de Oregón, cedro, pino carrasco, pino canario, pino piñonero, pino pinaster, ciprés, haya, roble, encina, alcornoque y resto de quercíneas	0,13
Especies arbóreas con período medio de corta igual o inferior a 30 años	Eucalipto, chopo, pino insigne y pino marítimo	0,26
Actividades accesorias realizadas por titulares de explotaciones forestales		0,42
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por titulares de explotaciones forestales		0,56

Capítulo 10 Regímenes especiales: imputación y atribución de rentas

Sumario

Imputaciones de renta

Introducción

Régimen de imputación de rentas inmobiliarias

Requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias

Determinación del importe de la renta imputable

Supuesto especial: derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles

Individualización de las rentas inmobiliarias

Declaración de las rentas inmobiliarias imputadas e identificación de los inmuebles productores de las mismas

Régimen de atribución de rentas

Ámbito de aplicación del régimen de atribución de rentas

Entidades en régimen de atribución de rentas

Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta

Calificación de la renta atribuida y criterios de atribución

Declaración de las rentas atribuidas

Obligaciones tributarias de las entidades en régimen de atribución de rentas

Imputación de rentas de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas

Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional

Ámbito de aplicación y requisitos generales

Contenido y momento de la imputación

Medidas para evitar la doble imposición

Supuesto especial: entidades residentes de países o territorios calificados como paraísos fiscales

Obligaciones formales específicas derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional

Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen

Concepto y ámbito de aplicación

Contenido y momento de la imputación

Medidas para evitar la doble imposición

Otras medidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas

Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español

Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales

Concepto

Renta imputable

Régimen transitorio

Caso práctico

Imputaciones de renta

(Art. 6.2 e) Ley IRPF)

Introducción

Junto a los **rendimientos** (del trabajo, del capital y de actividades económicas) y las **ganancias y pérdidas patrimoniales**, el tercer componente de la renta del contribuyente está constituido por las **imputaciones de renta establecidas por ley**.

Las imputaciones de renta constituyen un régimen especial de tributación cuya finalidad última consiste en lograr la plena identificación entre la base imponible y la capacidad económica del contribuyente, asegurando con ello la máxima eficacia en la aplicación de la progresividad del impuesto.

La materialización de las imputaciones de renta como categoría fiscal se realiza incorporando, por una parte, rentas que la Ley del Impuesto presume que se derivan de la titularidad de determinados bienes inmuebles urbanos y, por otra, haciendo tributar al contribuyente socio o partícipe por las rentas obtenidas a través de entidades interpuestas.

La Ley del IRPF, bajo la denominación de regímenes especiales, incorpora las categorías de imputación y atribución de rentas que a continuación se comentan:

Régimen de imputación de rentas inmobiliarias

(Art. 85 Ley IRPF)

Tienen la consideración de rentas inmobiliarias imputadas aquellas rentas que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles que reúnan los requisitos que se enumeran a continuación.

También genera rentas inmobiliarias imputadas la titularidad de un derecho real de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles urbanos, en los términos que, asimismo, más adelante se comentan.

En ambos casos, debe tratarse de inmuebles **que no generen rendimientos del capital ni estén afectos a actividades económicas**.

- ***Importante:*** *la concesión del derecho de uso de plazas de aparcamiento para residentes no genera la imputación de rentas inmobiliarias, al no constituir dicha concesión un derecho real.*

Requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias

La imputación de rentas inmobiliarias está condicionada a que los inmuebles de los que dichas rentas presuntas derivan cumplan los siguientes requisitos:

- **Que se trate de bienes inmuebles urbanos** calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE del 8), **no afectos a actividades económicas**. (1)

- **Que se trate de inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos a actividades económicas.** (1)

(1) El concepto de elementos patrimoniales afectos se comenta en las páginas 158 y ss.

- **Que no generen rendimientos del capital.** Los rendimientos del capital pueden derivar del arrendamiento de bienes inmuebles, negocios o minas o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles. (2)

- **Que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente.** A estos efectos, se entienden que forman parte de la vivienda habitual del contribuyente las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con el inmueble hasta un máximo de dos.

- **Que no se trate de suelo no edificado, inmuebles en construcción ni de inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso.**

Determinación del importe de la renta imputable

La determinación de la renta imputable que corresponda a cada uno de los inmuebles urbanos generadores de dichas rentas en los términos comentados en el apartado anterior, se realiza mediante la aplicación de los siguientes porcentajes:

• **El 2 por 100, con carácter general.** Dicho porcentaje debe aplicarse **sobre el valor catastral del inmueble** que figure en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Urbana) correspondiente al ejercicio 2010.

• **El 1,1 por 100 en los siguientes supuestos:**

a) Inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral y hayan entrado en vigor a partir de 1 de enero de 1994.

b) Inmuebles que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), carecieran de valor catastral o éste no haya sido notificado al titular.

El porcentaje del 1,1 por 100 se aplicará sobre el 50 por 100 del valor por el que los mismos deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley de este impuesto, dicho valor será el mayor de los dos siguientes:

- El precio, contraprestación o valor de adquisición del inmueble.
- El valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

▪ ***Importante:*** *sobre el importe resultante de la aplicación del porcentaje que, en cada caso, corresponda no procederá la deducción de ningún tipo de gasto.*

Inmuebles adquiridos, transmitidos o destinados a distintos usos en 2010.

Tratándose de inmuebles adquiridos o trasmitidos en el ejercicio 2010 o que hayan estado arrendados, subarrendados o afectos a una actividad económica durante parte del año, así como en los demás supuestos en que el inmueble haya estado a disposición de sus propietarios o usufructuarios únicamente durante una parte del ejercicio, la renta imputable por este concepto será la que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho período.

Supuesto especial: derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles

En los supuestos de derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles, la imputación deberá efectuarla el titular del derecho real. A tal efecto, se aplicará el porcentaje del 2 por 100 o el 1,1 por 100, según proceda, al resultado de prorratear el valor catastral del

(2) Los rendimientos del capital se comentan en los Capítulos 4 (Rendimientos del capital inmobiliario) y 5 (Rendimientos del capital mobiliario), páginas 98 y ss.; y 116 y ss., respectivamente.

Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) en función de la duración anual (días, semanas o meses) del período de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de estos derechos cuando su duración no exceda de 2 semanas por año.

Individualización de las rentas inmobiliarias

Las rentas inmobiliarias imputadas corresponden a las personas que sean titulares de los bienes inmuebles, o de los derechos reales de disfrute sobre los mismos, de los cuales procedan.

Por lo tanto, en el primer caso, serán los titulares de los bienes inmuebles quienes deberán incluir las correspondientes rentas en su declaración; mientras que en el caso de que existan derechos reales de disfrute sobre el inmueble, la renta se imputará al titular del derecho en la misma cuantía que la que correspondería al propietario, sin que este último deba incluir cantidad alguna en su declaración en concepto de imputación de rentas inmobiliarias.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas, la renta correspondiente al bien inmueble o derecho real de disfrute de que se trate, se considerará obtenida por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como renta imputable la cantidad que resulte de aplicar a la renta total imputada al inmueble o derecho, el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

- ***Matrimonios:*** *en caso de matrimonio, la renta imputable a los bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderá por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Por el contrario, la renta imputable a bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderá íntegramente a su titular.*

Declaración de las rentas inmobiliarias imputadas e identificación de los inmuebles productores de las mismas

En el apartado "C" de la página 4 de la declaración deben relacionarse todos los datos relativos a los inmuebles a disposición de sus propietarios o usufructuarios en algún momento del ejercicio, ya ostenten la titularidad sobre los mismos de forma directa o como consecuencia de su participación en una entidad en régimen de atribución de rentas, con excepción de la vivienda habitual, los solares sin edificar y los que no sean susceptibles de uso por razones urbanísticas. La renta inmobiliaria imputada correspondiente a cada uno de los inmuebles se hará constar en la casilla ***069***.[3]

[3] Las instrucciones para la cumplimentación de cada uno de los datos solicitados en el citado apartado del impreso de declaración se contienen en las páginas 109 y ss. del Capítulo 4.

Ejemplo:

Don J.V.C., durante el año 2010, ha sido titular de los siguientes bienes inmuebles:

- Vivienda habitual, cuyo valor catastral no revisado asciende a 34.858,70 euros.
- Plaza de garaje adquirida conjuntamente con el inmueble y cuyo valor catastral no revisado asciende a 3.906,58 euros.
- Apartamento en la playa que sólo utiliza durante el mes de vacaciones. El valor catastral del mismo, que fue revisado con efectos de 1996, asciende a 40.868,82 euros.
- Apartamento adquirido por 105.121,45 euros el día 1 de julio de 2010 y que, con fecha de 1 de septiembre de dicho año, ha alquilado por una renta mensual de 605,61 euros. A 31 de diciembre de 2010, no le ha sido notificado el valor catastral del inmueble. El valor declarado por el contribuyente a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es el de adquisición, sin que la Administración tributaria haya procedido a su modificación.

Determinar la imputación de rentas inmobiliarias correspondientes a dichos inmuebles:

Solución:

- Vivienda habitual y plaza de garaje: no procede imputación de rentas inmobiliarias.
- Apartamento en la playa. Renta inmobiliaria imputada:

  1,1 por 100 s/40.868,82..... 449,56
- Apartamento adquirido en 2010. Renta inmobiliaria imputada:

  1,1 por 100 s/(50% x 105.121,45) x 62/365..... 98,21 (1)

  Total rentas inmobiliarias imputadas 547,77

(1) Al no haberle sido notificado a su titular el valor catastral del inmueble a 31 de diciembre de 2010, el porcentaje del 1,1 por 100 se aplica sobre el 50 por 100 del valor de adquisición del inmueble, valor que no ha sido modificado por la Administración a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Además, la renta imputada debe determinarse en proporción al número de días en que el inmueble ha estado a disposición de su titular (del 1 de julio al 31 de agosto). Finalmente, los rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario en cuyo apartado deben declararse.

Régimen de atribución de rentas

Ámbito de aplicación del régimen de atribución de rentas (Arts 8.3 y 86 Ley IRPF)

De acuerdo con la regulación de este régimen especial, las rentas obtenidas por determinadas entidades que no tienen la consideración de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deben tributar en la imposición personal de sus miembros: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según que los respectivos socios, comuneros o partícipes sean contribuyentes o sujetos pasivos de cada uno de dichos impuestos.

Entidades en régimen de atribución de rentas (Arts. 8.3 y 87 Ley IRPF)

Tienen la consideración de entidades sometidas al régimen especial de atribución de rentas las **sociedades civiles,** tengan o no personalidad jurídica, **las herencias yacentes, las comunidades de bienes,** incluidas las comunidades de propietarios**, y demás entidades** que, carentes de personalidad jurídica, constituyan **una unidad económica o un patrimonio separado** susceptible de imposición. (4)

(4) Véase también el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Asimismo, están incluidas en el régimen de atribución de rentas las **entidades constituidas en el extranjero** cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

No se incluyen en el régimen especial de atribución de rentas, entre otras, las siguientes entidades:

- Las uniones temporales de empresas.
- Los grupos de sociedades.
- Los fondos de pensiones.
- Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre.
- Las sociedades agrarias de transformación. (5)

> ■ ***Importante:*** *las entidades incluidas en el régimen de atribución de rentas no están sujetas al Impuesto sobre Sociedades.*

Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta (Art. 89 Ley IRPF)

Regla general:

La determinación de la renta atribuible se realiza en sede de la entidad que la obtiene con arreglo a la normativa del IRPF aplicable a cada modalidad de renta según su origen o fuente, sin tener en cuenta las reducciones ni minoraciones que pudieran corresponder a dichas rentas. No obstante, las reducciones o minoraciones que correspondan podrán ser aplicadas por los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes del IRPF. En definitiva, la determinación de la renta atribuible, en función de su origen o fuente, se efectuará en sede de la entidad que la obtiene, con arreglo a los siguientes criterios:

- **Rendimientos del capital inmobiliario**. La renta neta atribuible se determinará por diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos necesarios para la obtención de los mismos, incluida la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, sin que proceda aplicar:
  - La reducción del 50 por 100 o, en su caso, del 100 por 100, sobre los rendimientos netos derivados del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda a que se refiere el artículo 23.2 de la Ley del IRPF. (6)
  - La reducción del 40 por 100 sobre los rendimientos con período de generación superior a dos años, así como sobre los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, contemplada en el artículo 23.3 de la Ley del IRPF. (6)
- **Rendimientos del capital mobiliario**. La renta neta atribuible se determinará por diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles a que se refiere el artículo 26.1 de la Ley del IRPF.

En ningún caso, la entidad en régimen de atribución aplicará la exención sobre los dividendos, siendo los miembros de la misma los que podrán aplicarla en sus respectivas declaraciones, ni tampoco la reducción del 40 por 100 contemplada en el artículo 26.2 de la Ley del IRPF para los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de la citada Ley que tengan

(5) Véase el artículo 6.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades.

(6) Ambas reducciones se comentan con más detalle en las páginas 104 y s. del Capítulo 4.

un período de generación superior a dos años o sean calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En función de la naturaleza del rendimiento del capital mobiliario atribuido, el contribuyente deberá integrarlo en su declaración de la siguiente forma:

a) En la base imponible general los rendimientos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley del IRPF bajo la denominación "otros rendimientos del capital mobiliario" (7), así como los derivados de la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el apartado 2 del citado artículo que procedan de entidades vinculadas con el mismo. (8)

b) En la base imponible del ahorro los rendimientos previstos en los apartados 1, 2, y 3 del artículo 25 de la Ley del IRPF (rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad; rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios; rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez y los procedentes de rentas derivadas de la imposición de capitales). (9)

- **Rendimientos de actividades económicas**. La determinación de la renta atribuible se efectuará de acuerdo con el método de determinación del rendimiento neto que resulte aplicable a la entidad, (10) sin que proceda aplicar la reducción del 40 por 100 sobre los rendimientos con período de generación superior a dos años o calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, prevista en el artículo 32.1 de la Ley del IRPF.

Los gastos propios de cada uno de los comuneros, socios o partícipes que, por no haberse pactado su pago con cargo a la entidad en régimen de atribución de renta, sean satisfechos por cada uno de ellos tendrán el carácter de deducibles para ellos, siempre que exista la debida correlación con la obtención de los ingresos. La deducibilidad de estos gastos se efectuará por el comunero, socio o partícipe que los haya satisfecho minorando el rendimiento a él atribuido por la entidad.

- **Ganancias y pérdidas patrimoniales**. La determinación de la renta atribuible se efectuará con arreglo a las normas del IRPF, incluidas las relativas a la aplicación de los porcentajes de reducción correspondientes a elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas adquiridos antes del 31-12-1994. (11)

En función de que la ganancia o pérdida patrimonial atribuida derive o no de la transmisión de elementos patrimoniales, el contribuyente deberá integrarla en su declaración de la siguiente forma:

a) En la base imponible general las ganancias y pérdidas patrimoniales que no se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

b) En la base imponible del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

---

(7) Los rendimientos incluidos en esta expresión legal se comentan en las páginas 142 y s. del Capítulo 5.

(8) Las condiciones y requisitos de vinculación del contribuyentes con entidades se comenta en la página 129 del Capítulo 5.

(9) El comentario de estos rendimientos se contiene en las páginas 120 y ss. del Capítulo 5.

(10) Los requisitos para la aplicación a las entidades en régimen de atribución de rentas del método de estimación directa, tanto en la modalidad normal como en la simplificada, y del método estimación objetiva pueden consultarse, respectivamente, en las páginas 172 y s.; 217 y s. y 265.

(11) Las especialidades relativas a la aplicación de los coeficientes reductores a las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales no afectos adquiridos antes del 31-12-1994 se comentan en las páginas 323 y ss. del Capítulo 11.

▪ ***Importante:*** *para el cálculo de la renta procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas, que deba atribuirse a los miembros de estas entidades, que sean 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, no resultarán de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.*

- **Imputación de rentas inmobiliarias**. La determinación de la renta atribuible se efectuará conforme a las normas del IRPF que resulten aplicables a cada concepto incluido en esta categoría de rentas. Estas normas se han comentado anteriormente en este mismo Capítulo.
- **Las retenciones e ingresos a cuenta soportadas por la entidad** en régimen de atribución de rentas **y las bases de las deducciones correspondientes** a la entidad se atribuirán a sus miembros en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

Reglas especiales:

- **La renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades** en los supuestos en que todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean **sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades** que no tengan la consideración de sociedades patrimoniales **o contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes** con establecimiento permanente.
- **La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente** se efectuará de acuerdo con lo previsto en el Capítulo IV del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE del 12).
- **Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente**, que sean miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse procedentes de las citadas acciones o participaciones. Asimismo, integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas.

Supuesto especial: rentas negativas de fuente extranjera.

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera procedente de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes conforme vayan obteniéndose rentas positivas del mismo país y fuente.

Calificación de la renta atribuida y criterios de atribución (Art. 88 Ley IRPF)

Las rentas obtenidas por las entidades incluidas en este régimen que deban atribuirse a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos. En los casos en que uno de los socios, comuneros o partícipes se limite a realizar una aportación de capital, los rendimientos atribuidos a éste tendrán la naturaleza de rendimientos del capital mobiliario como consecuencia de la cesión de capital.

Las rentas se atribuirán anualmente a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

Declaración de las rentas atribuidas

Las rentas atribuidas deben declararse en la rúbrica que corresponda del apartado "F" de la página 8 de la declaración, indentificando previamente el contribuyente que tiene la condición de socio, comunero o partícipe de la entidad, el NIF de la misma y su porcentaje de participación.

Tratándose de atribución de rendimientos del capital inmobiliario, también deberá cumplimentarse el epígrafe "Relación de bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas" de la página 4, en el que se incluirán los datos de identificación del inmueble y del socio comunero o partícipe solicitados en el mismo.

Supuesto especial: existencia de imputación de rentas inmobiliarias.

E**n el supuesto de que existan imputaciones de rentas inmobiliarias** por el hecho de que el inmueble haya estado a disposición de la entidad en régimen de atribución de rentas durante la totalidad o parte del año, bien por haber estado arrendado el inmueble sólo durante parte del año, bien por haberse procedido a su transmisión a lo largo del año, la imputación de rentas inmobiliarias deberán declararse en el apartado C de la página 4 de la declaración. [12]

Obligaciones tributarias de las entidades en régimen de atribución de rentas

Obligaciones de información: (Arts. 90 Ley IRPF y 70 Reglamento)

Las entidades en régimen de atribución de rentas que ejerzan una actividad económica o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales deberán presentar durante el mes de marzo de cada año una declaración informativa [13] en la que, además de sus datos identificativos y, en su caso, los de su representante, deberá constar la siguiente información:

a) Identificación, domicilio fiscal y NIF de sus miembros, residentes o no en territorio español, incluyéndose las variaciones en la composición de la entidad a lo largo de cada período impositivo.

En el caso de miembros no residentes en territorio español, deberá identificarse a quien ostente la representación fiscal del mismo de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

En el supuesto de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, se deberá identificar a los miembros de la entidad contribuyentes por el IRPF o sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de las rentas obtenidas por la entidad sujetas a dicho impuesto.

b) Importe total de las rentas obtenidas por la entidad y de la renta atribuible a cada uno de sus miembros, especificándose, en su caso:

- Ingresos íntegros y gastos deducibles por cada fuente de renta.

---

[12] En el caso práctico que se incluye al final de este Capítulo se detalla la cumplimentación de las páginas 4 y 8 del modelo de declaración para el supuesto de existencia de atribución e imputación de rentas inmobiliarias.

[13] Véase la Orden HAC/171/2004, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo de declaración informativa anual, modelo 184, y se determina el lugar, plazo y procedimiento de presentación (BOE de 4 de febrero).

- Importe de las rentas de fuente extranjera, señalando el país de procedencia, con indicación de los rendimientos íntegros y gastos.
- Identificación, en su caso, de la institución de inversión colectiva cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o suscrito, fecha de adquisición o suscripción y valor de adquisición de las mismas, así como identificación de la persona o entidad, residente o no residente, cesionaria de los capitales propios.

c) Base de las deducciones a las que tenga derecho la entidad.

d) Importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad y los atribuibles a cada uno de sus miembros.

e) Importe neto de la cifra de negocios de acuerdo con lo dispuesto en la normativa mercantil aplicable al respecto[14]el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

La obligación de presentar la declaración informativa anual deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad de acuerdo con lo previsto en la normativa general tributaria, o por sus miembros contribuyentes por el IRPF o sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades en el caso de entidades constituidas en el extranjero.

▪ ***Importante:*** *las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar por escrito a sus miembros, en el plazo de un mes desde la finalización del plazo de presentación de la declaración, la información a que se refieren los párrafos b), c) y d) anteriores. Dado que la presentación de la declaración se realiza en el mes de marzo de cada año, la citada notificación se efectuará durante el mes de abril.*

Otras obligaciones tributarias.

Aunque las entidades en régimen de atribución de rentas no tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF ni la de sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, deben cumplir determinadas obligaciones o deberes tributarios derivados de la aplicación del procedimiento de gestión tributaria, especialmente en el supuesto de que realicen actividades económicas. Por su parte, los miembros de las citadas entidades también están obligados al cumplimiento de determinadas obligaciones o deberes tributarios, al margen de los correspondientes a la entidad.

Por lo que a la gestión del IRPF respecta, las obligaciones y deberes tributarios a cargo de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas y las de cada uno de sus miembros se distribuyen de la forma siguiente:

- **Obligaciones a cargo de la entidad en régimen de atribución de rentas:**
  - Presentación de declaraciones censales.
  - Llevanza de la contabilidad o libros registros de la actividad.
  - Emisión de facturas.
  - Las propias de los retenedores u obligados a efectuar ingresos a cuenta-
  - Determinación de la renta atribuible y pagos a cuenta.

---

(14) Véanse el artículo 35.2 del Código de Comercio, en la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio (BOE del 5); la Norma de elaboración contable 11ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), así como el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE del 3), que ha derogado, con efectos desde 1 de septiembre de 2010, el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

- Obligaciones de suministro de información.

• **Obligaciones a cargo de cada uno de los socios, comuneros o partícipes:**

- Presentación de declaración censal.
- Realización de pagos fraccionados.
- Declaración de la renta atribuida.

Imputación de rentas de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas

Los artículos 48 a 52 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11), regulan el régimen especial de imputación de rentas aplicable a las siguientes entidades:

• **Agrupaciones de Interés Económico Españolas** reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

• **Agrupaciones Europeas de Interés Económico** reguladas por el Reglamento CEE/2137/1985, de 25 de julio, del Consejo de las Comunidades Europeas.

• **Uniones Temporales de Empresas** reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, que estén inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda.

Las especialidades de este régimen especial de imputación fiscal son las siguientes:

a) Las entidades a las que resulta aplicable este régimen no tributan por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible correspondiente a los socios residentes en territorio español.

b) La imputación a los socios residentes en territorio español comprende los siguientes conceptos:

- Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

- Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades según que el socio sea sujeto pasivo o contribuyente, respectivamente, de los citados impuestos.

- Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

c) Las imputaciones de los conceptos anteriormente comentados se efectuarán de acuerdo con los siguientes criterios:

- Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen.

- En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen. La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y se mantendrá durante tres años.

d) Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por el IRPF ni por el Impuesto sobre Sociedades. Su importe no se integrará en el valor de adquisición de las participaciones de los socios.

Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional

(Art. 91 Ley IRPF)

Ámbito de aplicación y requisitos generales

Sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte de nuestro ordenamiento interno, **los contribuyentes del IRPF deberán incluir en la base imponible general de la renta del período impositivo**, como un componente más independiente y autónomo de la misma, la **renta positiva obtenida por cualquier entidad no residente** en territorio español, en cuanto que dicha renta pertenezca a alguna de las clases y se cumplan los requisitos generales relativos al grado de participación y nivel de tributación de la entidad no residente participada que más adelante se detallan:

- ***Importante:*** *la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.*

Grado de participación en la entidad no residente.

La participación del contribuyente en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha de cierre del ejercicio social de esta última, **debe ser igual o superior al 50 por 100**.

Dicho grado de participación puede ostentarlo el contribuyente por sí mismo o conjuntamente con entidades vinculadas, según lo previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive. La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

Nivel de tributación de la entidad no residente participada.

El impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades satisfecho por la entidad no residente participada por razón de las rentas que deban incluirse, **debe ser inferior al 75 por 100 de la tributación que correspondería** a esas mismas rentas en el Impuesto sobre Sociedades español.

Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados como paraísos fiscales se presumirá, salvo prueba en contrario, el cumplimiento de este requisito.

Contenido y momento de la imputación

Rentas susceptibles de imputación.

Como regla general y con las matizaciones contenidas en el artículo 91.2 de la Ley del IRPF, el socio residente únicamente tiene la obligación de imputar en la parte general de la base

imponible la renta positiva obtenida por la entidad no residente en territorio español que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles, rústicos y urbanos, **o de derechos reales que recaigan sobre los mismos**, salvo que estén afectos a una actividad económica o cedidos en uso a otras entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, salvo las que se vinculen o deriven de la realización de actividades empresariales, en los términos del artículo 91.2.b) de la Ley del IRPF.

c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades vinculadas, en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, residentes en territorio español, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades residentes.

d) Transmisiones de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) anteriores, **que generen ganancias y pérdidas patrimoniales**.

Rentas no susceptibles de imputación.

Sin perjuicio de lo comentado anteriormente, no son susceptibles de imputación las siguientes rentas:

- Rentas positivas correspondientes a ingresos derivados de actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, cuando más del 50 por 100 de los ingresos correspondientes a las mismas se hayan realizado con personas o entidades no vinculadas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- Las rentas previstas en los párrafos a), b) y d) anteriores que procedan o deriven de otras entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del 5 por 100, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

  * Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones en las otras entidades mediante la correspondiente organización de medios personales y materiales.

  * Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades empresariales.

Tampoco se incluirán dichas rentas cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 de la renta total obtenida por la entidad no residente, o al 4 por 100 de los ingresos totales de la entidad no residente.

- Los dividendos o participaciones en beneficios, incluidos los dividendos a cuenta, en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada.

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

  ▪ ***Importante:*** *una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.*

Determinación del importe de la renta positiva a imputar.

El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades

para la determinación de la base imponible, utilizando el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados como paraísos fiscales se presumirá, salvo prueba en contrario, que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

Una vez determinado el importe de la renta positiva, la imputación se efectuará en proporción a la participación de la persona física residente en los resultados de la entidad no residente y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad. En ningún caso, se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

Momento de efectuar la imputación.

La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.

No obstante, se podrá optar por realizar la imputación en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido más de 6 meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo. Esta opción debe manifestarse en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante 3 años.

Medidas para evitar la doble imposición

Deducción de la cuota líquida del IRPF.

Además de la regla relativa a la no imputación de los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada en la base imponible, anteriormente comentada, la normativa reguladora de este régimen especial establece que será deducible de la cuota líquida del IRPF el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

> Esta deducción podrá practicarse, aun cuando los impuestos o gravámenes correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en que se realizó la inclusión, sin que su importe pueda exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

En ningún caso podrán deducirse los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

El importe que, con arreglo a lo anteriormente indicado, resulte deducible deberá hacerse constar en la casilla ***736*** de la página 13 de la declaración.

Transmisión de su participación por el contribuyente.

Para determinar la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de las participaciones, directas o indirectas, en las entidades no residentes cuyas rentas hayan sido imputadas, la Ley prevé la aplicación de reglas valorativas específicas análogas a las utilizables en el

caso de transmisión de participaciones de sociedades patrimoniales (artículo 35.1.c) del texto refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, vigente a 31 de diciembre de 2006), con la salvedad de que los beneficios sociales imputados y no distribuidos a que se refiere la Ley en el supuesto de sociedades patrimoniales deben entenderse sustituidos en este supuesto por las rentas positivas imputadas en la base imponible.

Supuesto especial: entidades residentes de países o territorios calificados como paraísos fiscales

Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, se presumirá, salvo prueba en contrario, que se producen las siguientes circunstancias:

a) Que la tributación de la entidad no residente por las rentas objeto de inclusión es inferior al 75 por 100 del importe que hubiese correspondido a esas mismas rentas aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades español.

b) Que la entidad es productora de las rentas enumeradas en las letras a), b), c) y d) del apartado "Contenido y momento de la imputación", por lo que las mismas deben entenderse como imputables.

c) Que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

No obstante lo anterior, estas presunciones admiten prueba en contrario y no se aplicarán cuando la entidad participada consolide sus cuentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, con alguna o algunas de las entidades obligadas a la inclusión.

Obligaciones formales específicas derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional

Los contribuyentes a quienes resulte de aplicación este régimen deberán presentar conjuntamente con la declaración por el Impuesto sobre la Renta los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b) Relación de administradores.

c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

d) Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.

e) Justificación, en su caso, de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser imputada.

Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen

(Arts. 92 Ley IRPF y 107 Reglamento)

Concepto y ámbito de aplicación

Las cantidades percibidas directamente por el contribuyente por la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, tal y como se ha comentado en el Capítulo 5, página 143 incluso cuando dichas cantidades sean satisfechas por la persona o entidad a la que el contribuyente presta sus servicios.

Sin embargo, cuando dichas retribuciones se perciban por personas o sociedades cesionarias del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, surge el régimen especial de imputación de rentas por la cesión del derecho de imagen en cuya virtud el cedente de tales derechos debe imputar las rentas en la parte general de su base imponible del IRPF.

Para que resulte aplicable el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, deben cumplirse todas y cada una de las siguientes circunstancias:

1ª Que el contribuyente titular del derecho de imagen hubiera cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiese consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente, denominada primera cesionaria.

A estos efectos, resulta indiferente que la cesión, consentimiento o autorización, hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente por el IRPF.

2ª Que el contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad, residente o no residente, en el ámbito de una relación laboral.

3ª Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes, la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física, denominada segunda o última cesionaria.

4ª Que los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente titular del derecho de imagen sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral y que ha obtenido la cesión de los derechos de imagen.

Contenido y momento de la imputación

Cantidad a imputar.

La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la segunda cesionaria por la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta realizado por la segunda cesionaria sobre la cuantía total satisfecha a la primera cesionaria no residente [15] y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física de la primera cesionaria como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización de la explotación de su imagen, siempre que dicha prestación se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen fuere contribuyente por el IRPF.

La imputación de la cantidad que corresponda se hará constar en la casilla ***265*** del apartado "F" de la página 8 de la declaración.

Período impositivo en el que debe realizarse la imputación.

La imputación se realizará por el contribuyente en el período que corresponda a la fecha en que la entidad empleadora (segunda o última cesionaria) efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese

[15] El porcentaje para determinar el citado ingreso a cuenta se ha establecido en el 19 por 100.

contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la imputación deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

A estos efectos, se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la segunda cesionaria.

Medidas para evitar la doble imposición

Cuando proceda la imputación, serán deducibles de la cuota íntegra del impuesto correspondiente al contribuyente que efectúa la imputación de las rentas las siguientes cantidades:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la imputación, sin que puedan exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

El importe correspondiente a los impuestos que, con arreglo a lo anteriormente especificado, resulten deducibles minorarán la cuota líquida total, para lo que deberán hacerse constar en la casilla *737* del apartado "N" de la página 13 de la declaración.

- ***Importante:*** *en ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.*

Otras medidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas

El régimen de imputación que se comenta en este apartado se complementa con las medidas establecidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas.

A tal efecto, el artículo 92.6 de la Ley del IRPF establece que no se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios, incluidos los dividendos a cuenta, distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por el contribuyente titular de los derechos de imagen como consecuencia del régimen de imputación.

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

Los dividendos o participaciones distribuidos por la primera cesionaria que, en aplicación de lo anteriormente expuesto, no hayan sido integrados en la base imponible de los socios, no darán derecho a éstos a la deducción por doble imposición de dividendos ni a la deducción por doble imposición internacional.

- ***Importante:*** *una misma cuantía solo podrá ser objeto de imputación una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.*

Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español

(Art. 93 Ley IRPF)

El régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español se comenta en las páginas 55 y siguientes del Capítulo 2.

Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales

(Art. 95 Ley IRPF)

Concepto

El presente régimen de imputación de rentas resulta aplicable a los contribuyentes del IRPF que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Renta imputable

La renta que cada año debe imputarse en la parte general de la base imponible viene determinada por la **diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición al inicio del citado período**. A estos efectos, se presumirá, salvo prueba en contrario, que esta diferencia es el 15 por 100 del valor de adquisición de la acción o participación.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición de la acción o participación. Por su parte, los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación.

Régimen transitorio

A efectos de calcular el exceso del valor liquidativo, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo a día 1 de enero de 1999, respecto de las participaciones y acciones que en dicho ejercicio se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

Ejemplo:

Don S.M.G., es titular desde marzo de 1998 de una participación en una institución de inversión colectiva, constituida en un país calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, cuyo valor de adquisición fue el equivalente a 12.020,24 euros.

El valor liquidativo de dicha participación a 31-12-2010 es de 31.812,50 euros.

Determinar la renta imputable al ejercicio 2010, sabiendo que el valor liquidativo de la participación a 01-01-1999 ascendía al equivalente a 12.500,38 euros y que las rentas imputadas en los ejercicios 1999 a 2009 ascendieron a 16.120,12 euros.

Solución:

Imputación de rentas correspondientes al ejercicio 2010:

- Valor liquidativo a 31-12-2010..... 31.812,50
- Valor de adquisición a 01-01-2010 ..... 28.620,50 **(1)**
- Renta imputable 3.192,00

(1) La determinación del valor de adquisición al inicio del período impositivo se efectúa partiendo del valor liquidativo a 01-01-1999 (12.500,38 euros) y sumando a dicho importe las imputaciones de renta realizadas en los ejercicios 1999 a 2009 (16.120,12). Así pues: 12.500,38 + 16.120,12 = 28.620,50.

Relación de países y territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales (1)

(Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, BOE del 13, modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, BOE del 1 de febrero

1. Principado de Andorra
2. Antillas Neerlandesas **(6)**
3. Aruba **(6)**
4. Emirato del Estado de Bahrein
5. Sultanato de Brunei
6. República de Chipre
7. Emiratos Arabes Unidos **(2)**
8. Gibraltar
9. Hong-Kong
10. Anguilla
11. Antigua y Barbuda
12. Las Bahamas
13. Barbados
14. Bermuda
15. Islas Caimanes
16. Islas Cook
17. República de Dominica
18. Granada
19. Fiji
20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)
21. Jamaica **(3)**
22. República de Malta **(4)**
23. Islas Malvinas
24. Isla de Man
25. Islas Marianas
26. Mauricio
27. Montserrat
28. República de Naurú
29. Islas Salomón
30. San Vicente y las Granadinas
31. Santa Lucía
32. República de Trinidad y Tobago **(5)**
33. Islas Turks y Caicos
34. República de Vanuatu
35. Islas Vírgenes Británicas
36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
37. Reino Hachemita de Jordania
38. República Libanesa
39. República de Liberia
40. Principado de Liechtenstein
41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986.
42. Macao
43. Principado de Mónaco
44. Sultanato de Omán
45. República de Panamá
46. República de San Marino
47. República de Seychelles
48. República de Singapur

Notas al cuadro:

(1) Los países y territorios relacionados que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos se apliquen. No obstante lo anterior, los citados países o territorios volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

Véase, a este respecto, la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, (BOE del 30) en la que se contiene la definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

(2) Con efectos desde 02-04-2007, fecha de entrada en vigor de los respectivos convenios para evitar la doble imposición, los Emiratos Árabes Unidos dejan de ser considerados paraíso fiscal.

(3) Con efectos desde 16-05-2009, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición, Jamaica deja de ser considerada paraíso fiscal.

(4) Con efectos desde 12-09-2006, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición, Malta deja de ser considerada paraíso fiscal.

(5) Con efectos desde 12-09-2006, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición, la República de Trinidad y Tobago deja de ser considerada paraíso fiscal.

(6) Con efectos desde 27-01-2010, fecha de entrada en vigor de los respectivos acuerdos de intercambio de información, Antillas Neerlandesas y Aruba dejan de ser considerados paraísos fiscales.

Caso práctico

La sociedad civil "X", cuyo NIF es E28000000, está formada por dos socios, cada uno de los cuales tiene un porcentaje de participación del 50 por 100. El socio "Y" es contribuyente por el IRPF y el socio "Z" es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. La sociedad civil ha obtenido en el ejercicio 2010 las siguientes rentas:

- 12.200 euros procedentes del arrendamiento de una vivienda a un matrimonio cuyos cónyuges tienen 45 y 43 años de edad. Dicho inmueble fue adquirido por la entidad en el año 2000, ascendiendo el coste de adquisición satisfecho por la misma a 250.000 euros. La referencia catastral del inmueble es 0052807VK4724A0003KI. El valor catastral del inmueble en el ejercicio 2010 fue de 58.500 euros, de los que el 40 por 100 corresponden al valor del suelo.

  Los gastos satisfechos a lo largo del ejercicio 2010 por la entidad en relación con el inmueble han sido los siguientes:

  - Recibo comunidad: 1.081,82 euros.
  - Recibo IBI: 360,61 euros.
  - Intereses derivados de la financiación del inmueble: 1.298,19 euros.

- 1.200 euros, en concepto de intereses derivados de una imposición a plazo fijo de dos años y un día. La liquidación de los citados intereses se produjo, al vencimiento del plazo, el día 2 de octubre de 2010.
- 1.800 euros, en concepto de dividendos procedente de acciones de una entidad residente en territorio español. Los gastos de administración y depósito de las acciones han ascendido a 10,12 euros.
- La sociedad civil ejerce una actividad económica empresarial cuyo rendimiento neto se determina en el método de estimación directa, modalidad normal. De acuerdo con los datos y registros contables de la entidad, los ingresos del ejercicio han ascendido a 50.000 euros, siendo los gastos deducibles, incluidas las amortizaciones fiscalmente computables, de 20.000 euros.
- El día 10 de enero de 2010 ha vendido en bolsa por 150.000 euros, descontados los gastos inherentes a dicha transmisión satisfechos por la entidad, un paquete de acciones adquirido el 1 de octubre de 1998 por 100.000 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición satisfechos por la entidad.
- El día 15 de noviembre de 2010 ha vendido por 150.000,00 euros, descontados los gastos y tributos inherentes a dicha transmisión satisfechos por la entidad, un inmueble no afecto a la actividad económica adquirido el día 1 de octubre de 2000 por un importe equivalente a 100.000,00 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por la entidad. La referencia catastral del inmueble es 9872023VH5797S0001WX y su valor catastral, que

no ha sido objeto de revisión, asciende en el ejercicio 2010 a un importe de 30.500,00 euros. El inmueble ha estado desocupado desde su adquisición.

- El importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad ascendieron a: 570 euros (228 efectuados sobre los intereses y 342 euros sobre los dividendos).

Determinar la renta atribuible por la entidad a cada uno de sus miembros y los importes que cada uno de ellos debe incluir en la declaración anual correspondiente a su imposición personal.

Solución:

1. Determinación por la entidad de la renta atribuible a cada socio según las normas del IRPF:

Rendimientos del capital inmobiliario:

- Ingresos íntegros		12.200,00
- Gastos deducibles:		
* Recibo comunidad	1.081,82	
* Recibo IBI	360,61	
* Intereses financiación inmueble	1.298,19	
* Amortización inmueble 3% s/(60% x 250.000,00)	4.500,00	
Total gastos deducibles	7.240,62	
- Rendimiento neto (12.200,00 - 7.240,62)		4.959,38
- Rendimiento atribuible a cada socio (50%)		2.479,69

Rendimientos del capital mobiliario:

- Rendimiento neto dividendos (1.800,00 - 10,12)	1.789,88
- Rendimiento atribuible a cada socio (50%)	894,94
- Rendimiento neto intereses	1.200,00
- Rendimiento atribuible a cada socio (50%)	600,00

Rendimientos de actividad económica:

- Ingresos íntegros	50.000,00
- Gastos deducibles, incluidas amortizaciones	20.000,00
- Rendimiento neto	30.000,00
- Rendimiento atribuible a cada socio (50%)	15.000,00

Ganancias y pérdidas patrimoniales (venta acciones):

- Valor de transmisión	150.000,00
- Valor adquisición	100.000,00
- Ganancia patrimonial	50.000,00
- Renta atribuible al socio "Y" (50% s/50.000,00)	25.000,00
- Renta atribuible al socio "Z" (50% s/50.000,00)	25.000,00

Ganancias y pérdidas patrimoniales (venta inmueble):

- Valor de transmisión	150.000,00
- Valor adquisición actualizado (100.000,00 x 1,2070)	120.700,00
- Ganancia patrimonial	29.300,00
- Renta atribuible al socio "Y" (50% s/29.300,00)	14.650,00
- Renta atribuible al socio "Z" (50% s/29.300,00)	14.650,00

Renta inmobiliaria imputada (inmueble desocupado):

- Renta atribuible (2% s/30.500,00) x (319 ÷ 365)	533,12
- Renta atribuible a cada socio (50%)	266,56

Solución (continuación):

Retenciones e ingresos a cuenta:

- Atribuibles a cada uno de los socios (50%) 285,00

2. Declaración de la renta atribuida por el socio "Y" contribuyente del IRPF:

Rendimiento del capital inmobiliario:

- Rendimiento neto atribuido 2.479,69
- Reducción arrendamiento vivienda (50%) 1.239,85
- Rendimiento neto computable 1.239,84

Rendimiento neto del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro:

- Dividendos
  - * Importe íntegro 900,00
  - * Exención (hasta 1.500,00) ..... 900,00 **(1)**
- Importe no exento 0,00
- Gastos deducibles imputables ..... 5,06 **(1)**
- Intereses:
  - * Rendimiento neto atribuido 600,00

  Total rendimiento neto computable del capital mobiliario (600,00 - 5,06) 594,94

Rendimiento actividades económicas:

- Rendimiento neto atribuido 15.000,00

Ganancias patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro:

- Renta imputable (25.000,00 + 14.650,00) 39.650,00

Renta inmobiliaria imputada:

- Importe atribuido 266,56

(1) La exención aplicable a los dividendos y participaciones en beneficios tiene un límite de 1.500 euros anuales. La exención debe aplicarse tanto a los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos directamente por el contribuyente como a los atribuidos por entidades en régimen de atribución de rentas. Dado que en el ejemplo no consta la obtención personal de dividendos por el socio contribuyente del IRPF, la totalidad de los atribuidos resulta exenta. Por otra parte, los gastos deducibles imputables pueden computarse aunque el importe no exento de los dividendos sea igual a cero.

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 8 del modelo D-100)

1. Declaración de las rentas atribuidas, salvo la renta inmobiliaria imputada

F **Regímenes especiales** (salvo los regímenes especiales de imputación de rentas inmobiliarias y para trabajadores desplazados)

• Régimen de atribución de rentas: rendimientos del capital y de actividades económicas y ganancias y pérdidas patrimoniales

Entidades y contribuyentes partícipes:		Entidad 1.ª	Entidad 2.ª	Entidad 3.ª	
Contribuyente que es socio, comunero o partícipe de la entidad	200	Declarante			Si las columnas previstas en este apartado fuesen insuficientes, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan .... ☐
NIF de la entidad en régimen de atribución de rentas	201	E28000000			
Porcentaje de participación del contribuyente en la entidad	202	5000 %	%	%	
Atribución de rendimientos del capital mobiliario:					
Rendimientos a integrar en la base imponible general:					
Rendimiento neto atribuido por la entidad	203				
Reducciones y minoraciones aplicables *(véase la Guía)*	204				Total
Rendimiento neto computable (203 - 204)	205				220
Rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro:					Total
Rendimiento neto atribuido por la entidad. Importe computable	206	594,94			221 594,94
Atribución de rendimientos del capital inmobiliario:					
Rendimiento neto atribuido por la entidad	209	2.479,69			
Reducciones y minoraciones aplicables *(véase la Guía)*	210	1.239,85			Total
Rendimiento neto computable.(209 - 210). *Véase la Guía*	211	1.239,84			222 1.239,84
Atribución de rendimientos de actividades económicas:					
Rendimiento neto atribuido por la entidad	212	15.000,00			
Reducciones y minoraciones aplicables *(véase la Guía)*	213	---,--			Total
Rendimiento neto computable (212 - 213)	214	15.000,00			223 15.000,00
Atribución de ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2010:					
No derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales:					Total
Ganancias patrimoniales atribuidas por la entidad	215				224
Pérdidas patrimoniales atribuidas por la entidad	216				225
Derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales:					Total
Ganancias patrimoniales atribuidas por la entidad	217	39.650,00			226 39.650,00
Pérdidas patrimoniales atribuidas por la entidad	218				227
Atribución de retenciones e ingresos a cuenta:					Total
Retenciones e ingresos a cuenta atribuidos	219	285,00			746 285,00

(página 4 del modelo D-100)

2. Declaración de la renta inmobiliaria imputada

Si el número de inmuebles previsto en alguno de los apartados de esta página fuese insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan ..... ☐

• Relación de bienes inmuebles y rentas derivadas de los inmuebles a disposición de sus titulares o arrendados o cedidos a terceros

Inmueble	Contribuyente titular	Titularidad (%)	Naturaleza (clave)	Uso o destino (clave)	Situación (clave)	Referencia catastral
1	060 Declarante	061 100,00	062 1	063 2	064 1	065 9872023VH5797S0001WX

Inmuebles a disposición de sus titulares:

Sólo uso o destino simultáneo: parte del inmueble que está a disposición (%) *(véase la Guía)* 067 100,00 — Período computable (n.º de días): 068 319 — **Renta inmobiliaria imputada** *(véase la Guía)* 069 266,56

Inmuebles arrendados o cedidos a terceros y constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos:

Ingresos íntegros computables 070

Gastos deducibles: Intereses de los capitales invertidos en la adquisición o mejora del inmueble y gastos de reparación y conservación del mismo .....
- Importe pendiente de deducir de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 que se aplica en esta declaración (*) 071
- Importe de 2010 que se aplica en esta declaración (*) 072
- Importe de 2010 pendiente de deducir en los 4 años siguientes: 073

(*) Límite conjunto: el importe de la casilla 070.

Otros gastos fiscalmente deducibles 074

Rendimiento neto (070 - 071 - 072 - 074) 075

Reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda (artículo 23.2 de la Ley del Impuesto). Importe *(véase la Guía)* 076

Reducción por rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 23.3 de la Ley del Impuesto). Importe *(véase la Guía)* 077

Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco (artículo 24 de la Ley del Impuesto) *(véase la Guía* 078

Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario: la cantidad mayor de (075 - 076 - 077) y 078 079

3. Datos del inmueble arrendado por la entidad en régimen de atribución de rentas

• Relación de bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas

	Contribuyente partícipe	NIF de la entidad	Participación (%)	Naturaleza (clave)	Situación (clave)	Referencia catastral
Inmueble 1:	094 Declarante	095 E28000000	096 50,00	097 1	098 1	099 0052807VK4702A0003KI
Inmueble 2:	094	095	096	097	098	099
Inmueble 3:	094	095	096	097	098	099

Capítulo 11. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Sumario

Concepto

Delimitación positiva

Delimitación negativa

Ganancias y pérdidas patrimoniales que no se integran en la base imponible del IRPF

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

1. Derivadas de transmisiones onerosas o lucrativas
2. No derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales

Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas específicas de valoración

Declaración y tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Beneficios fiscales aplicables a la transmisión de la vivienda habitual con reinversión del importe obtenido en otra vivienda habitual

Reinversión de beneficios extraordinarios derivados de elementos afectos

Imputación temporal de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en 2010

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en ejercicios anteriores a 2010

Imputación de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos acogidas en ejercicios anteriores a 2002 al beneficio fiscal del diferimiento por reinversión

Individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el ejercicio

Ganancias o pérdidas patrimoniales procedentes de ejercicios anteriores

Caso práctico

Concepto

Delimitación positiva (Art. 33.1 y 2 Ley IRPF).

De la definición contenida en el artículo 33.1 de la Ley del IRPF, puede concluirse que, para que se produzca una ganancia o pérdida patrimonial, deben cumplirse los siguientes requisitos:

1º Existencia de una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente.

A título de ejemplo, **constituyen alteraciones en la composición del patrimonio** del contribuyente las siguientes:

- Las transmisiones onerosas o lucrativas de bienes o derechos. Entre las primeras pueden citarse, como ejemplos, las ventas de viviendas, locales comerciales, plazas de garaje, fincas rústicas, acciones, etc. y, entre las segundas, las herencias, legados y donaciones.
- La incorporación al patrimonio del contribuyente de dinero, bienes o derechos que no deriven de una transmisión previa. Es el caso, entre otros, de la obtención de premios de cualquier tipo, ya sean en metálico o en especie, de subvenciones, etc.
- Las permutas de bienes o derechos.
- Las pérdidas debidamente justificadas en elementos patrimoniales.

Por contra, **la Ley estima que no existe alteración en la composición del patrimonio** y, por lo tanto, no se producirá ganancia o pérdida patrimonial alguna en las siguientes operaciones, siempre que la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad:

- División de la cosa común.
- Disolución de la sociedad de gananciales o extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- Disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.

En estos supuestos, no podrá procederse a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos, por lo que éstos conservarán sus originarios valores y fechas de adquisición.

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31), se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio en la entrega de los valores en préstamo ni en la devolución de otros tantos valores homogéneos al vencimiento del préstamo en los términos y con los requisitos establecidos en la citada disposición adicional.

2º Que como consecuencia de dicha alteración se produzca una variación en el valor del patrimonio del contribuyente.

La mera variación en el valor del patrimonio del contribuyente no puede calificarse de ganancia o pérdida patrimonial si no va acompañada de la correspondiente alteración en su composición. Así, la revalorización o pérdida de valor de determinados bienes como, por ejemplo, acciones, bienes inmuebles, etc. cuya titularidad corresponda al contribuyente, no origina ganancia o pérdida patrimonial a efectos fiscales hasta que la misma se materialice para el contribuyente.

3º Que no exista norma legal que expresamente exceptúe de gravamen dicha ganancia o la haga tributar como rendimiento.

Como supuestos de *ganancias patrimoniales exceptuadas de gravamen* pueden citarse, entre otros, los siguientes:

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

- Premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado (LAE) y por las Comunidades Autónomas, Cruz Roja y Organización Nacional de Ciegos, así como los organizados por determinados organismos públicos o entidades establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo en los términos establecidos en el párrafo ñ) del artículo 7 de la Ley del IRPF.

- Premios literarios, artísticos o científicos, relevantes, expresamente declarados exentos.

- Indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

Como supuestos de *ganancias patrimoniales que, por expresa disposición de la Ley del IRPF, tributan como rendimientos* pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles, que se califican legalmente como rendimientos de capital inmobiliario, o sobre valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de una entidad, que constituyen rendimientos de capital mobiliario. (1)

- Transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, que únicamente generan rendimientos de capital mobiliario.

- Resultados derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, que dan lugar a rendimientos de capital mobiliario, salvo que provengan de sistemas de previsión social, en cuyo caso originan rendimientos de trabajo. (2)

Delimitación negativa (Art. 33.3 Ley IRPF).

En determinados supuestos, a pesar de haberse producido una variación en la composición y en el valor del patrimonio del contribuyente, **la Ley del IRPF estima en su artículo 33.3 que no existe ganancia o pérdida patrimonial**. Dichos supuestos son los siguientes:

a) Reducciones del capital social.

Ninguna de las modalidades de reducción del capital social (3), origina, de forma inmediata, una ganancia o pérdida patrimonial derivada de dicha operación, sino que ésta se generará cuando se transmitan los valores o participaciones afectados por la reducción del capital social, produciéndose como consecuencia un diferimiento en la tributación de estas rentas.

---

(1) Véase, dentro del Capítulo 5, el epígrafe "Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad" páginas 120 y ss.

(2) Los sistemas de previsión social cuyas prestaciones constituyen rendimientos del trabajo se detallan en las páginas 67 y ss. del Capítulo 3.

(3) De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 317 y siguientes del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE del 3), que deroga, con efectos de 1 de septiembre de 2010, el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, la reducción del capital puede tener por finalidad la devolución de aportaciones, la condonación de dividendos pasivos, la constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias o el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas. La reducción podrá realizarse mediante la disminución del valor nominal de las acciones, su amortización o su agrupación para canjearlas.

No obstante, en los **supuestos de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios** pueden producirse efectos fiscales inmediatos, ya que el importe de la devolución de aportaciones, o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, si se reciben en especie, minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectados (teniendo en cuenta que se consideran afectados los adquiridos en primer lugar) hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar, **tributará como rendimiento del capital mobiliario** en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

Si la reducción de capital procede **de beneficios no distribuidos**, la totalidad de las cantidades percibidas tributarán como **dividendos con derecho a la exención** aplicable a estos rendimientos. 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)**

Reglas aplicables a las acciones afectadas por reducción del capital social.

A efectos de determinar el importe de la futura ganancia o pérdida patrimonial, la Ley del IRPF (art. 33.3 y disposición adicional octava) incorpora reglas precisas con objeto de identificar los valores o participaciones afectados por la reducción de capital y las repercusiones fiscales que ésta origina en los valores de adquisición y en el de transmisión de los valores o participaciones no admitidos a negociación que se transmitan con posterioridad a la reducción del capital.

- Si la reducción del capital social, cualquiera que sea su finalidad, se instrumenta mediante la amortización de los valores o participaciones, se considerarán amortizadas las acciones adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.
- Cuando la reducción del capital social se efectúe por otros medios como, por ejemplo, reduciendo el valor nominal de las acciones y no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.
- Cuando se transmitan valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital instrumentada mediante una disminución del valor nominal que no afecte por igual a todos los valores o participaciones, se considerará como valor de transmisión el que correspondería en función del valor nominal que resulte de la aplicación de lo previsto en el párrafo anterior. En el caso de que el contribuyente no hubiera transmitido la totalidad de sus valores o participaciones, la diferencia positiva entre el valor de transmisión correspondiente al valor nominal de los valores o participaciones efectivamente transmitidos y el valor de transmisión, se minorará del valor de adquisición de los restantes valores o participaciones homogéneos hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial.

b) Transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

En los supuestos de transmisiones lucrativas por fallecimiento del contribuyente, la Ley excluye de gravamen la posible ganancia (denominada "plusvalía del muerto") o pérdida patrimonial que pueda producirse por la transmisión de su patrimonio a sus herederos, con independencia de quien sea el beneficiario de la sucesión.

c) Transmisiones lucrativas "inter vivos" (donaciones) de empresas o participaciones.

Este supuesto se refiere a las donaciones en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de empresas individuales o de participaciones en entidades del donante a las que sea de aplicación la exención regulada en el apartado ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, y la reducción del 95 por 100 contemplada en el apartado 6 del artículo

(4) El tratamiento fiscal aplicable en los supuestos de reducción de capital y distribución de la prima de emisión efectuados con posterioridad al 23 de septiembre de 2010 por sociedades de inversión de capital variable (SICAV) se comenta en las páginas 121 y s. del Capítulo 5.

20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19).

Tratándose de elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

En estas adquisiciones, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

d) Extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes.

Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan adjudicaciones por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges. Este supuesto no podrá dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

e) Aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos en favor de las personas con discapacidad. [5]

Ganancias y pérdidas patrimoniales que no se integran en la base imponible del IRPF

Por expresa disposición legal, las ganancias y pérdidas patrimoniales que a continuación se citan no se integran en la base imponible del IRPF y, en consecuencia, no se someten a tributación por este impuesto.

a) Ganancias patrimoniales no sujetas al IRPF.

- **Ganancias patrimoniales sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

Tienen esta consideración las ganancias patrimoniales derivadas de la aceptación de donaciones, herencias o legados que, por estar sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y para evitar la doble imposición sobre las mismas, se declara en el artículo 6.4 de la Ley del IRPF su no sujeción a este impuesto.

- **Parte de las ganancias patrimoniales generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivadas de elementos patrimoniales adquiridos antes del 31-12-1994.**

Con arreglo a lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, está **no sujeta al impuesto la parte de la ganancia patrimonial (no así las pérdidas) generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas** que a 31-12-1996 hubiesen permanecido en el patrimonio del contribuyente un período de tiempo, redondeado por exceso, superior a:

*** 5 años**, en el caso de acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excep-

[5] El régimen tributario de las aportaciones a dichos patrimonios, tanto para los titulares de los mismos como para los aportantes que sean familiares del discapacitado, se comenta en las páginas 70 y s. del Capítulo 3 y 385 y ss. del Capítulo 13, respectivamente, de este Manual.

ción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria.

* **10 años**, si se trata de bienes inmuebles y 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, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria.

* **8 años**, para el resto de bienes y derechos.

b) Ganancias patrimoniales exentas (art. 33.4 Ley IRPF).

Están exentas del IRPF las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de:

- **Donaciones de bienes con derecho a deducción en la cuota.**

Las ganancias patrimoniales que puedan derivarse de las donaciones de bienes que cumplan los requisitos exigidos para dar derecho a practicar la deducción correspondiente en la cuota, se declaran exentas para el donante, por lo que no deben integrarse en la declaración. (6)

- **Transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia.**

No debe integrarse en la base imponible, la ganancia derivada de la transmisión, onerosa o lucrativa, de la vivienda habitual de contribuyentes mayores de 65 años, tanto si la vivienda habitual se transmite a cambio de un capital como si lo es a cambio de una renta, temporal o vitalicia. La exención también se aplica a la transmisión de la nuda propiedad de la vivienda habitual por su titular mayor de 65 años, reservándose éste el usufructo vitalicio sobre dicha vivienda.

En idénticos términos, también se declara exenta la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual realizada por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia (disposición transitoria decimoquinta de la Ley del IRPF).

> ▪ ***Importante:*** *a los exclusivos efectos de la aplicación de esta exención, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión.*

- **Entrega de bienes del Patrimonio Histórico en pago del IRPF.**

En los supuestos en que el pago de la deuda tributaria correspondiente al IRPF se realice, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, mediante entrega de bienes integrantes del citado Patrimonio Histórico, está exenta del IRPF la ganancia patrimonial que pueda ponerse de manifiesto por diferencia entre el valor de adquisición del bien entregado y el importe de la deuda tributaria.

- **Supuesto especial: Transmisión de la participación en el capital de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).**

Para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2009, el artículo 10.2.b).1º de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regula este tipo de sociedades, declara exenta una

(6) Véase, dentro del Capítulo 16, en el apartado "Deducción por donativos", los requisitos y condiciones relativos a las donaciones de bienes, páginas 449 y ss.

parte de la ganancia patrimonial obtenida por los socios en las transmisiones de sus participaciones en el capital de las mismas. (7)

c) Pérdidas patrimoniales que no se computan fiscalmente como tales (art. 33.5 Ley IRPF).

- **Las no justificadas.**
- **Las debidas a transmisiones lucrativas por actos "inter vivos" o a liberalidades.**
- **Las debidas al consumo.** Así, si se adquiere un vehículo por 15.000 euros y se vende, transcurridos cinco años, por 4.800 euros, coincidente con su valor de mercado, no se ha producido en realidad ninguna pérdida patrimonial a efectos fiscales, ya que la diferencia de valor se debe a la depreciación por el uso de dicho vehículo.
- **Las debidas a pérdidas en el juego.**
- **Las derivadas de transmisiones con recompra del elemento patrimonial transmitido.** No podrán integrarse a efectos liquidatorios como pérdidas patrimoniales en el mismo ejercicio en que se generan las derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, cuando se vuelvan a adquirir en un plazo determinado los mismos elementos patrimoniales transmitidos o, en el supuesto de que los elementos transmitidos fueran valores o participaciones, cuando se adquieran valores o participaciones homogéneos.

Tienen esta consideración, aquéllos que procedan de un mismo emisor y formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, que tengan igual naturaleza y régimen de transmisión y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones.

No obstante, la homogeneidad de un conjunto de valores no se verá afectada por la eventual existencia de diferencias entre ellos en lo relativo a su importe unitario; fechas de puesta en circulación, de entrega material o de fijación de precios; procedimientos de colocación, incluida la existencia de tramos o bloques destinados a categorías específicas de inversores; o cualesquiera otro aspecto de naturaleza accesoria. En particular, la homogeneidad no resultará alterada por el fraccionamiento de la emisión en tramos sucesivos o por la previsión de ampliaciones.

La aplicación de esta norma cautelar está condicionada a que la recompra se realice en los siguientes plazos:

a) Dos meses anteriores o posteriores a las transmisiones, tratándose de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros.

b) Un año anterior o posterior a las transmisiones, cuando se trate de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores anteriormente citados.

c) Un año posterior a la transmisión, tratándose de otros elementos patrimoniales. Cabe precisar que en todo caso debe adquirirse el mismo elemento patrimonial transmitido.

La pérdida patrimonial obtenida, que deberá ser declarada y cuantificada en la declaración del ejercicio en el que se haya generado, se integrará a efectos liquidatorios cuando se transmita el elemento patrimonial adquirido o, tratándose de valores o participaciones, a

(7) La determinación de la parte de la ganancia patrimonial que resulta exenta se comenta en la página 332 de este mismo Capítulo.

medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

- **Supuesto especial: Transmisión de la participación en el capital de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).**

Las pérdidas patrimoniales generadas por la transmisión de la participación en el capital de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, que no excedan de los dividendos exentos percibidos durante el año anterior a la transmisión se consideran no computables fiscalmente, conforme al artículo 10.2.b).2º de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, que regula este tipo de sociedades. **(8)**

Ejemplo 1:

Doña P.S.M. adquirió en Bolsa el día 1 de diciembre de 1998 un paquete de acciones de la Sociedad Anónima "Z" por un importe equivalente a 6.010,12 euros. El día 30 de octubre de 2010 las donó a su hijo, con motivo de su vigésimo cumpleaños.

La valoración de las acciones en la citada fecha, según su cotización en el mercado oficial, ascendió a 7.512,65 euros, cantidad ésta que el hijo declaró como valor de las mismas a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Solución:

En esta operación se han producido dos ganancias patrimoniales:

La primera de ellas es la obtenida por doña P.S.M. ya que, pese a haber donado las acciones a su hijo y no haber obtenido nada a cambio, el valor de mercado de las mismas durante el tiempo en que estuvieron en su poder aumentó en 1.502,53 euros, cantidad que constituye una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, que debe entenderse imputable a doña P.S.M. al efectuar la transmisión de las mismas.

La segunda ganancia es la obtenida por su hijo y cuya cuantía asciende a 7.512,65 euros, cantidad ésta que coincide con el valor de mercado de las acciones recibidas. Sin embargo, esta ganancia no está sujeta al IRPF, sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el que el hijo tiene la consideración de sujeto pasivo.

Ejemplo 2:

Doña R.L.M. y doña G.L.M. son hermanas y adquirieron en junio de 1995 por herencia de su padre una finca rústica cuya valoración a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ascendió a un importe equivalente a 3.005,06 euros, ascendiendo los gastos de notaría, registro e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al equivalente a 512,06 euros.

En marzo de 2010 deciden dividir la finca en dos parcelas iguales y adjudicarse cada una en pleno dominio la correspondiente, que se valora en la escritura pública de división en 30.050,61 euros.

Solución:

Como la actuación realizada por las hermanas ha consistido únicamente en la división de la cosa común, no se produce en ese acto ganancia patrimonial para ninguna de ellas. Cada una de las parcelas en que se ha dividido la finca se incorpora al patrimonio de cada hermana por su valor originario, (3.005,06 + 512,06) ÷ 2 = 1.758,56 euros, y con la antigüedad de junio de 1995.

Ejemplo 3:

Don J.V.C, de 65 años, ha donado a su hijo su empresa individual fundada hacía 30 años. La empresa cumple los requisitos contemplados en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para su exención, así como los exigibles para la aplicación de la reducción del 95 por 100 contemplada en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Solución:

En la transmisión lucrativa de la empresa el hijo (donatario) podrá aplicar la reducción del 95 por 100 contemplada en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

(8) La determinación de la pérdida patrimonial computable se comenta en la página 332 de este mismo Capítulo.

Solución (continuación):

El padre (donante) no obtendrá ganancia o pérdida patrimonial alguna en la transmisión de su empresa, subrogándose el donatario en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes integrantes de la empresa. En definitiva, se produce un diferimiento en la tributación que se pondrá de manifiesto cuando el donatario efectúe la transmisión de los respectivos elementos patrimoniales.

Ejemplo 4:

El matrimonio formado por don M.P.T. y doña J.L.C., de 70 y 68 años de edad, respectivamente, han vendido su vivienda habitual el 25 de mayo de 2010 por un importe de 250.000 euros.

Dicha vivienda fue adquirida por ambos cónyuges en régimen de sociedad legal de gananciales el 13 de marzo de 1980 por un importe equivalente a 60.000 euros incluidos, los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición.

Determinar las consecuencias fiscales de dicha transmisión.

Solución:

Al tener ambos esposos una edad superior a 65 años, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de su vivienda habitual está exenta del IRPF.

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

1. Derivadas de transmisiones onerosas o lucrativas (Arts. 34 a 36; disposición transitoria novena Ley IRPF y 40 Reglamento).

La determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales **que procedan de la transmisión, onerosa o lucrativa, de elementos patrimoniales no afectos** [9] viene determinada por la **diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición de los elementos patrimoniales**.

- **El valor de adquisición** estará formado por la suma de:

  a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado o, cuando la misma hubiere sido a título lucrativo o gratuito (herencia, legado o donación), por el declarado o el comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, [10] sin que éste pueda exceder del valor de mercado.

  b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos, sin que se computen, a estos efectos, los gastos de conservación y reparación. Tiene la consideración de mejora, a estos efectos, la indemnización que satisface el propietario a su inquilino para que éste desaloje el inmueble.

  c) Los gastos (comisiones, Fedatario público, Registro, etc.) y tributos inherentes a la adquisición (Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IVA o Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones si la adquisición se realizó a título gratuito), excluidos los intereses que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

---

[9] La determinación del importe de la ganancia o pérdida patrimonial que proceda de la transmisión de elementos patrimoniales afectos se comenta en las páginas 349 y ss. de este mismo Capítulo.

[10] En las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19), el valor de adquisición coincidirá con el originario del donante ya que el donatario se subroga en la posición de aquél respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

d) De la suma correspondiente a las anteriores cantidades se restará, el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima. No procede computar amortización por aquellos bienes no susceptibles de depreciación, como por ejemplo, los terrenos, los valores mobiliarios, etc.

En relación con el cómputo de las amortizaciones, debe subrayarse que las "**fiscalmente deducibles**" corresponden exclusivamente a los inmuebles o muebles arrendados o subarrendados, a derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles, a los supuestos de prestación de asistencia técnica que no constituya actividad económica y al arrendamiento de negocios o minas o subarrendamientos. En estos casos, la amortización mínima [(11)] se computará, con independencia de su efectiva consideración como gasto.

- **El valor de transmisión** estará formado por:

  a) El importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado o el valor declarado o, en su caso, el comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando la transmisión se hubiese realizado a título lucrativo o gratuito, sin que éste pueda exceder del valor de mercado.

  Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

  b) De la cantidad anterior podrán deducirse los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, en cuanto hubieren resultado satisfechos por el transmitente.

En resumen, los componentes de los respectivos valores de adquisición y transmisión de los diferentes elementos patrimoniales son los que se indican en los siguientes cuadros:

(+)	Importe real de la adquisición (o valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)
(+)	Inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos
(+)	Gastos y tributos inherentes a la adquisición (excepto intereses), satisfechos por el adquirente.
(−)	Amortizaciones (inmuebles o muebles arrendados y derechos sobre los mismos, así como en los supuestos de prestación de asistencia técnica que no constituya actividad económica)
=	**Valor de adquisición**

(+)	Importe real de la transmisión (o valor de transmisión a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)
(−)	Gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente
=	**Valor de transmisión**

Actualización de los componentes del valor de adquisición de inmuebles no afectos.

Para las transmisiones de **bienes inmuebles no afectos a actividades económicas** realizadas durante el año 2010, los coeficientes aplicables para determinar los importes actualizados de los diferentes componentes del valor de adquisición son los siguientes.

[(11)] La amortización mínima es la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso. Para inmuebles arrendados, el importe de la amortización mínima se determina aplicando el 1,5 por 100 hasta el 31-12-1998; el 2 por 100 hasta 31-12-2002, y el 3 por 100 desde 1-1-2003.

Momento de la inversión o de la realización del gasto	Coeficiente
Anterior a 31/12/1994	1,2780
Entre el 31/12/1994 y el 31/12/1995 (ambos inclusive)	1,3502
Entre el 1/1/1996 y el 31/12/1996 (ambos inclusive)	1,3040
Entre el 1/1/1997 y el 31/12/1997 (ambos inclusive)	1,2780
Entre el 1/1/1998 y el 31/12/1998 (ambos inclusive)	1,2532
Entre el 1/1/1999 y el 31/12/1999 (ambos inclusive)	1,2307
Entre el 1/1/2000 y el 31/12/2000 (ambos inclusive)	1,2070
Entre el 1/1/2001 y el 31/12/2001 (ambos inclusive)	1,1833
Entre el 1/1/2002 y el 31/12/2002 (ambos inclusive)	1,1601
Entre el 1/1/2003 y el 31/12/2003 (ambos inclusive)	1,1374
Entre el 1/1/2004 y el 31/12/2004 (ambos inclusive)	1,1150
Entre el 1/1/2005 y el 31/12/2005 (ambos inclusive)	1,0932
Entre el 1/1/2006 y el 31/12/2006 (ambos inclusive)	1,0718
Entre el 1/1/2007 y el 30/12/2007 (ambos inclusive)	1,0508
Entre el 1/1/2008 y el 30/12/2008 (ambos inclusive)	1,0302
Entre el 1/1/2009 y el 30/12/2009 (ambos inclusive)	1,0100
A partir de 31/12/2009	1,0000

- ***Importante:*** *la aplicación de un coeficiente de actualización superior a la unidad requiere que la inversión se hubiese realizado o el gasto se hubiese satisfecho con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.*

Forma de aplicar los coeficientes de actualización.

Los coeficientes de actualización deberán aplicarse de la siguiente forma:

- Sobre el importe real de la adquisición, atendiendo al año en que se haya satisfecho, o sobre el valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, atendiendo al año de la adquisición.

  Si la adquisición del inmueble se hubiese financiado mediante un préstamo, deberá aplicarse un único coeficiente de actualización, que será el que corresponda al año de la adquisición.

- Sobre las inversiones o mejoras efectuadas, atendiendo al año en que se hubieran satisfecho las correspondientes cantidades.

- Sobre los gastos y tributos inherentes a la adquisición, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.

- Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan y teniendo en cuenta que las mismas se entienden dotadas el 31 de diciembre de cada año.

Reducción de determinadas ganancias patrimoniales (disposición transitoria novena Ley IRPF).

Una vez determinada la ganancia patrimonial obtenida, aplicando las reglas generales anteriormente comentadas, su importe puede ser objeto de reducción por aplicación de los correspondientes porcentajes reductores o de abatimiento del régimen transitorio. Para ello, deben cumplirse los siguientes requisitos:

Requisitos generales para la aplicación de los porcentajes reductores.

Los requisitos que deben cumplirse para la aplicación de los porcentajes reductores o de abatimiento sobre el importe de las ganancias patrimoniales son los siguientes:

a) Que las ganancias patrimoniales procedan de transmisiones, onerosas o lucrativas, de bienes o derechos o bien de la extinción de derechos.

Por lo tanto, no resultan aplicables los porcentajes de reducción a las ganancias que se pongan de manifiesto como consecuencia de incorporaciones de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente que no deriven de una transmisión, como es el caso, por ejemplo, de los premios obtenidos en concursos, las ganancias en el juego o la percepción de intereses de demora.

b) Que el bien o derecho haya sido adquirido por el contribuyente antes del 31/12/1994.

Para la aplicación de la reducción se tomará como período de permanencia el número de años, redondeado por exceso, que medie entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996. De acuerdo con esta regla, un año y un día constituirán dos años; dos años y un día constituirán tres años, y así sucesivamente.

c) Que el elemento patrimonial no esté afecto a una actividad económica.

No obstante lo anterior, si el elemento patrimonial hubiera estado afecto a una actividad económica es preciso que se haya desafectado con más de tres años de antelación a la fecha de la transmisión.

d) Que el elemento patrimonial no haya sido adjudicado al socio en la disolución y liquidación de sociedades transparentes, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimosexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

e) Que el elemento patrimonial transmitido no proceda de aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley del IRPF.

Requisito especial relativo al período de generación de la ganancia patrimonial.

De acuerdo con la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, cumplidos los requisitos generales anteriores, **los porcentajes reductores sólo resultan aplicables sobre la parte de la ganancia patrimonial generada entre la fecha de compra del elemento y el 19 de enero de 2006**, ambos inclusive, **sin que puedan aplicarse sobre la parte de la ganancia patrimonial generada a partir del 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la transmisión**.

La determinación de la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad y a partir del 20 de enero de 2006 se efectúa conforme las siguientes reglas:

1. Regla general de distribución lineal de la ganancia patrimonial total.

Conforme a esta regla general, **la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006** vendrá determinada por la parte de la ganancia que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición del elemento patrimonial y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que dicho elemento hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

De forma resumida:

$$\text{Ganancia generada antes de 20-01-06} = \frac{\text{Ganancia total x Nº días desde la adquisición hasta el 19-01-2006}}{\text{Nº de días desde la adquisición hasta la transmisión}}$$

Por su parte, **la ganancia patrimonial generada a partir del 20 de enero de 2006** vendrá determinada por el resultado de multiplicar la ganancia total por el número de días transcurridos desde el 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la transmisión y de dividir el producto resultante entre el número de días que ha permanecido el elemento patrimonial en el patrimonio del contribuyente.

De forma resumida:

$$\text{Ganancia generada a partir del 20-01-06} = \frac{\text{Ganancia total x Nº días desde 20-01-2006 hasta la transmisión}}{\text{Nº de días desde la adquisición hasta la transmisión}}$$

También puede determinarse este importe directamente por diferencia entre la ganancia total y la generada con anterioridad al 20 de enero de 2006.

2. Regla especial.

Tratándose de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europero y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, **y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva**, al existir una cotización oficial, se estima que el valor a 19 de enero de 2006 coincide con su valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005.

En definitiva, en estos supuestos la determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad y con posterioridad a 20 de enero de 2006 se efectúa tomando en consideración los siguientes valores:

a) Valor de adquisición de los valores, acciones o participaciones **(VA)**.

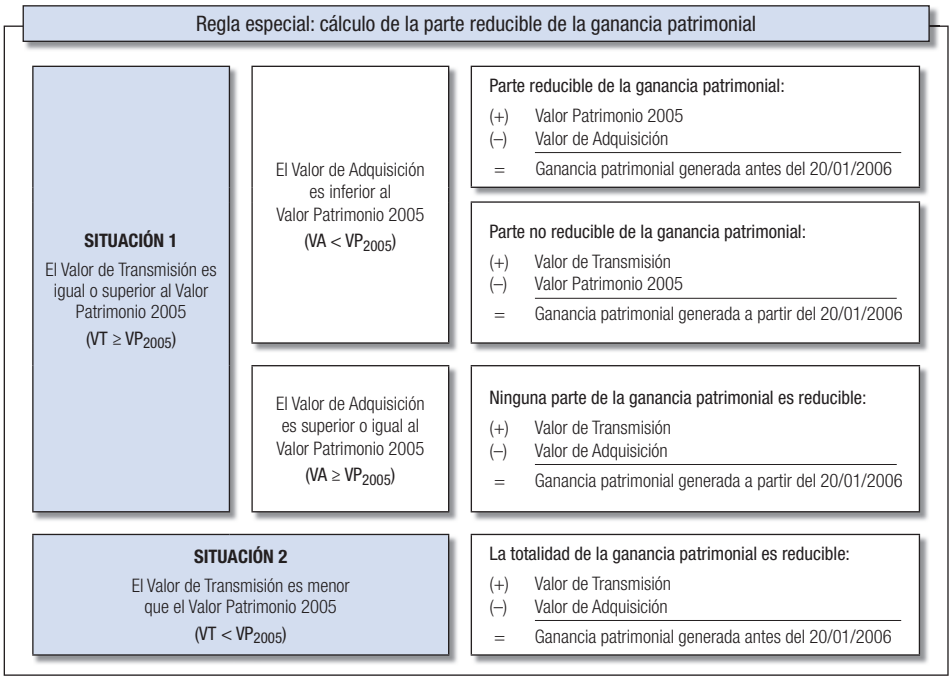
b) Valor que corresponda a los citados valores, acciones o participaciones a efectos del **Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 (VP)**.

Tratándose de acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva, la valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 se realiza por el valor liquidativo de las mismas a 31 de diciembre de 2005.

Para el resto de acciones y participaciones admitidas a negociación, la valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio 2005 se realiza por el valor de negociación media de dichos valores en el cuarto trimestre de 2005. Esta valoración se recoge en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda EHA/492/2006, de 17 de febrero (BOE del 27).

c) Valor de transmisión de los valores, acciones o participaciones **(VT)**.

Con arreglo a estos valores, el cálculo de la generación de la ganancia patrimonial se efectúa tal y como se indica en el esquema de la página siguiente:



Porcentajes de reducción aplicables sobre la ganancia patrimonial reducible.

Una vez determinado el importe de la ganancia patrimonial reducible, es decir, la generada desde la fecha de la compra hasta el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, la aplicación de los coeficientes reductores o de abatimiento se efectúa en función de la naturaleza del elemento patrimonial del que la ganancia patrimonial deriva. A tal efecto, es preciso distinguir entre:

- **Acciones admitidas a negociación** en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria: **la reducción aplicable es el 25 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta el 31-12-1996**.

- **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, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria: **la reducción aplicable es el 11,11 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta 31-12-1996**.

- **El resto de bienes y derechos**, para los que la ganancia patrimonial **se reducirá en un 14,28 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta 31-12-1996**. En este grupo de bienes y derechos se incluyen, entre otros, las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión, Mobiliaria e Inmobiliaria.

En el cuadro siguiente figuran los porcentajes reductores aplicables a la ganancia patrimonial reducible en función de la naturaleza del elemento patrimonial que la genera y el período de permanencia del elemento en el patrimonio del contribuyente a 31-12-1996.

		Naturaleza del elemento patrimonial transmitido		
Años hasta el 31/12/1996	**Fecha de adquisición**	**Valores admitidos a negociación**	**Bienes inmuebles**	**Otros elementos**
Hasta 2	31/12/1994 a 31/12/1996	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Hasta 3	31/12/1993 a 30/12/1994	25,00 %	11,11 %	14,28 %
Hasta 4	31/12/1992 a 30/12/1993	50,00 %	22,22 %	28,56 %
Hasta 5	31/12/1991 a 30/12/1992	75,00 %	33,33 %	42,84 %
Hasta 6	31/12/1990 a 30/12/1991	100,00 %	44,44 %	57,12 %
Hasta 7	31/12/1989 a 30/12/1990	100,00 %	55,55 %	71,40 %
Hasta 8	31/12/1988 a 30/12/1989	100,00 %	66,66 %	85,68 %
Hasta 9	31/12/1987 a 30/12/1988	100,00 %	77,77 %	100,00 %
Hasta 10	31/12/1986 a 30/12/1987	100,00 %	88,88 %	100,00 %
Hasta 11	31/12/1985 a 30/12/1986	100,00 %	100,00 %	100,00 %

▪ ***Recuerde:*** *los porcentajes de reducción relacionados no se aplican en ningún caso a las pérdidas patrimoniales ni a la parte de la ganancia patrimonial generada a partir del 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la transmisión.*

Conforme lo anterior, queda no sujeta al IRPF la parte de las ganancias patrimoniales procedentes de bienes o derechos adquiridos antes del 31-12-1996 **con una antelación superior a**:

- **5 años, en el caso de acciones admitidas a negociación** en mercados secundarios oficiales. Es decir, las adquiridas antes del 31-12-1991.
- **10 años, si se trata de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos.** Es decir, los adquiridos antes del 31-12-1986.
- **8 años, para el resto de bienes y derechos.** Es decir, los adquiridos antes del 31-12-1988.

Supuesto especial: Transmisión de elementos patrimoniales en los que se hayan realizado mejoras en un año distinto al de su adquisición.

Tratándose de elementos patrimoniales sobre los que se hayan realizado mejoras en un año distinto al de su adquisición, será preciso distinguir la parte del valor de transmisión que corresponda al elemento patrimonial y a la mejora o mejoras realizadas, con objeto de determinar, de forma separada e independiente, tanto las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de uno y otras, como la reducción que, en su caso, resulte aplicable. A estos efectos, se tomarán como valores y fechas de adquisición los que correspondan, respectivamente, al elemento patrimonial y a cada una de las mejoras realizadas.

En consecuencia, las ganancias o pérdidas patrimoniales así determinadas podrán tener diferentes períodos de generación, resultando también diferentes los porcentajes reductores que, en su caso, proceda aplicar sobre las ganancias patrimoniales en función de las antigüedades que tuvieran a 31/12/1996, el elemento patrimonial propiamente dicho y cada una de las mejoras realizadas.

2. No derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales (art. 34.1.b) Ley IRPF).

En estos supuestos, **se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso, que se hayan incorporado al patrimonio del contribuyente.**

Deben incluirse dentro de esta categoría de ganancias patrimoniales la incorporación de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente que no deriven de una transmisión previa como, por ejemplo, la percepción de determinadas subvenciones o ayudas para adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, las ayudas del Estado en concepto de renta básica de emancipación, las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos, los intereses de naturaleza indemnizatoria originados por el retraso en el cumplimiento de una obligación, incluida la del pago de salarios, así como los premios obtenidos por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias. En relación con estos últimos cabe distinguir:

- **Premios en metálico.** Estos premios están sujetos a retención, por lo que el importe computable como ganancia patrimonial estará constituido por la totalidad del premio sin descontar la retención soportada que se declarará como tal en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.

- **Premios en especie.** Estos premios están sujetos a ingreso a cuenta, por lo que el importe total computable estará compuesto por la suma de la valoración del premio recibido, que se efectuará por el valor de mercado del mismo, más el ingreso a cuenta, salvo que este último hubiese sido repercutido al contribuyente.

Ejemplo 1:

Don B.P.T. adquirió el 10 de octubre de 1991 un chalet por un importe equivalente a 60.101,21 euros, satisfaciendo en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales un importe equivalente a 3.606,07 euros. Los restantes desembolsos efectuados por don B.P.T. con motivo de la adquisición ascendieron a un importe equivalente a 901,52 euros en concepto de notaría y registro.

En julio de 2009 contrató la construcción de una piscina, así como la remodelación del interior del chalet. Dichas obras se efectuaron durante dicho mes de julio y sus importes ascendieron a 48.080,97 euros, incluido el IVA.

El día 3 de febrero de 2010 vendió el chalet en el precio de 192.323,87 euros, de los que 60.101,21 euros, corresponden a la mejora realizada en 2009, abonando en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana la cantidad de 6.010,12 euros. El chalet no ha estado en ningún momento arrendado.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha transmisión.

Solución:

Al haberse efectuado mejoras en el chalet en un año distinto al de su adquisición, debe distinguirse la parte del valor de enajenación que corresponde a cada componente, es decir, al chalet y a la mejora, con objeto de aplicar el coeficiente reductor correspondiente a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del chalet.

La determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se efectuará distinguiendo la que corresponda al chalet y la que corresponda a la mejora.

1. Determinación de la ganancia patrimonial correspondiente al chalet (fecha de venta 03-02-2010).

   1.1. Determinación de la ganancia patrimonial obtenida:

   - Valor de transmisión (192.323,87 - 60.101,21 - 6.010,12) (*) 126.212,54
   - Valor de adquisición actualizado (64.608,80 x 1,2780) 82.570,05
   - Ganancia patrimonial (126.212,54 - 82.570,05) 43.642,49

Solución (continuación):

1.2. Determinación de la ganancia patrimonial susceptible de reducción (generada antes del 20-01-2006):

- Ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006:

  (43.642,49 ÷ 6.691) x 5.216 **(**)** 34.021,70

1.3. Aplicación de la reducción:

- Nº de años de permanencia a 31-12-1996 ..... hasta 6 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (44,44% x 34.021,70)..... 15.119,24
- Ganancia patrimonial reducida (43.642,49 - 15.119,24) 28.523,25

1.4. Determinación de la ganancia patrimonial no susceptible de reducción (generada a partir del 20-01-2006):

- Ganancia patrimonial generada con posterioridad al 20-01-2006:

  (43.642,49 ÷ 6.691) x 1.475 **(***)** 9.620,79

(*) De la parte del valor de transmisión correspondiente al chalet (132.222,66 euros), se ha deducido el importe satisfecho en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (6.010,12 euros).

(**) La ganancia patrimonial generada entre la fecha de adquisición del chalet (10-10-1991) y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial total (43.642,49) entre el número de días transcurridos (6.691) entre la fecha de adquisición del chalet y la fecha de transmisión del mismo (03-02-2010), respecto del número total de días (5.216) comprendidos entre la fecha de adquisición y el 19-01-2006, ambos inclusive.

(***) La ganancia patrimonial generada a partir del día 20 de enero de 2006 hasta el día 3 de febrero de 2010 en el que tiene lugar la transmisión del chalet se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial total (43.642,49) entre el número de días transcurridos (6.691) entre la fecha de adquisición del chalet y la fecha de transmisión del mismo (03-02-2010), respecto del número total de días (1.475) comprendidos entre el 20-01-2006 y la fecha de la transmisión.

Esta última cantidad también puede determinarse restando de la ganancia patrimonial total obtenida la parte generada con anterioridad a 20-01-2006. Es decir, (43.642,49 - 34.021,70 = 9.620,79) ganancia que no puede ser objeto de reducción.

2. Determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la mejora:

- Valor de transmisión..... 60.101,21
- Valor de adquisición **(*)** 48.080,97
- Ganancia patrimonial 12.020,24

(*) No procede la actualización del valor de adquisición al no haber transcurrido más de un año entre la realización de la mejora y la transmisión.

3. Ganancia patrimonial computable (28.523,25 + 9.620,79 + 12.020,24) 50.164,28

Ejemplo 2:

Don J.M.M. el día 30 de octubre de 2010 vendió en bolsa 100 acciones de la Sociedad Anónima TASA por un importe de 25.800,50 euros. Dichas acciones fueron adquiridas el 31 de mayo de 1991 por un importe total de 19.823 euros.

El valor de dichas acciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 ascendió a 22.380 euros.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha operación.

Solución:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial total:

- Valor de transmisión de las acciones..... 25.800,50
- Valor de adquisición de las acciones..... 19.823,00
- Ganancia patrimonial total..... 5.977,50

Solución (continuación):

2. Determinación de la ganancia patrimonial reducible (generada con anterioridad a 20-01-2006):

Como el valor de transmisión de las acciones admitidas a negociación es superior a la valoración de las mismas a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005, que asciende a 22.380,00 euros, debe determinarse la parte de la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, que es la única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores. Dicha determinación se efectúa de la siguiente forma:

- Valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio 2005 (valor de transmisión) 22.380,00
- Valor de adquisición..... 19.823,00
- Ganancia patrimonial susceptible de reducción..... 2.557,00
- Nº de años de permanencia a 31-12-1996..... hasta 6 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (100% x 2.557,00) 2.557,00
- Ganancia patrimonial 0

3. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006):

- Valor de transmisión 25.800,50
- Valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio 2005 (valor de adquisición) 22.380,00
- Ganancia patrimonial no reducible ..... 3.420,50 **(*)**

(*) Esta última cantidad también puede determinarse directamente por diferencia entre la ganancia patrimonial total obtenida y la reducción aplicada. Es decir: (5.977,50 - 2.557,00 = 3.420,50).

4. Determinación de la ganancia patrimonial computable: (0 + 3.420,50) 3.420,50

Ejemplo 3:

En mayo de 2010 don P.A.G. obtuvo en un concurso de televisión un premio consistente en un apartamento en la playa, cuyo coste de adquisición para la entidad concedente del premio, que coincide con su valor de mercado, ascendió a 60.101,21 euros. Los gastos inherentes a la adquisición satisfechos por don P.A.G. fueron 5.739,67 euros.

Determinar el importe de la ganancia patrimonial computable.

Solución:

Valoración (valor de mercado).....	60.101,21	
Ingreso a cuenta.....	13.703,08	**(1)**
Ganancia patrimonial	73.804,29	

(1) El ingreso a cuenta realizado por la entidad concedente del premio se ha determinado tomando como base del mismo el coste de adquisición incrementado en un 20 por 100 y aplicando sobre el mismo el porcentaje del 19 por 100. Es decir: 19% s/(60.101,21 x 1,2) = 13.703,08 euros. Esta última cantidad podrá deducirla en su declaración el contribuyente junto con las restantes retenciones soportadas e ingresos a cuenta realizados.

Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas específicas de valoración

Además de las normas generales hasta aquí expuestas, **la Ley contempla determinadas normas específicas de valoración** para la determinación de los valores de adquisición, de transmisión o de ambos, en relación con las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los siguientes bienes o derechos:

1. Transmisiones onerosas de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores de la Unión Europea (Art. 37.1.a) Ley IRPF).

Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, teniendo en cuenta las siguientes reglas específicas:

• **Valor de transmisión**. El valor de transmisión vendrá determinado por la cotización en dichos mercados en la fecha de producirse aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

• **Valor de adquisición.** En la determinación del valor de adquisición deben tenerse en cuenta las siguientes particularidades:

- **Valor de adquisición en caso de transmisión de derechos de suscripción.**

El importe obtenido en la transmisión de derechos de suscripción derivados de esta clase de acciones y participaciones no constituye ganancia patrimonial ni rendimientos del capital mobiliario, sino que dicho importe minorará el valor de adquisición de las acciones de las que proceden a efectos de futuras transmisiones de las mismas. Cuando no se transmita la totalidad de los derechos, se entenderá que los transmitidos corresponden a los valores adquiridos en primer lugar.

No obstante, si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción llegara a ser superior al valor de adquisición de los valores de los cuales procedan tales derechos, la diferencia tiene, en todo caso, la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente que deberá imputarse al período impositivo en que se produzca la transmisión.

> Este mismo régimen resulta aplicable al importe obtenido por la transmisión del derecho de suscripción preferente resultantes de ampliaciones de capital realizadas con objeto de incrementar el grado de difusión de las acciones de una sociedad con carácter previo a su admisión a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
>
> La no presentación de la solicitud de admisión en el plazo de dos meses, a contar desde que tenga lugar la ampliación de capital, la retirada de la citada solicitud, la denegación de la admisión o la exclusión de la negociación antes de haber transcurrido dos años del comienzo de la misma, determinarán la tributación del total importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción de acuerdo con el régimen aplicable a los valores no admitidos a negociación, que se comenta en el número 2 siguiente.

- **Valor de adquisición de las acciones parcialmente liberadas.**

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, el valor de adquisición de las mismas será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.

- **Valor de adquisición de las acciones totalmente liberadas.**

En el caso de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. Se considerará como antigüedad de estas acciones la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

• **Identificación de los títulos transmitidos**. Para poder individualizar los títulos enajenados cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los poseídos, la Ley establece un criterio es-

pecial, según el cual cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos, se entiende que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar (criterio FIFO). Asimismo, cuando no se transmita la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos corresponden a los valores adquiridos en primer lugar.

Transmisión de acciones o participaciones adquiridas antes del 31-12-1994.

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con la regla especial comentada en las páginas 325 y siguiente de este mismo Capítulo.

Supuestos Especiales.

Ganancias y pérdidas patrimoniales resultantes de la trasmisión de la participación en el capital de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

La Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, (BOE del 27) ha aprobado un régimen fiscal especial para las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) y para los socios de tales sociedades. En relación a estos últimos y para períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2009 se establece el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas por la trasmisión de las participaciones en el capital de tales sociedades:

- **Si resultase una ganancia patrimonial**, estará exenta con el límite de la diferencia positiva entre el resultado de multiplicar el 10 por ciento del valor de adquisición por el número de años de tenencia de la participación durante los que la entidad ha aplicado este régimen fiscal, y el importe de los dividendos exentos (12) que se hayan percibido durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida.

No obstante, la ganancia patrimonial generada en la transmisión de la participación no estará exenta en el caso de que se hubiese adquirido a una entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, hasta el importe de la pérdida que obtuvo dicha entidad en la transmisión de esa participación.

- **Si resultase una pérdida patrimonial,** sólo se computará la parte que exceda del importe de los dividendos exentos que se hayan percibido durante el año anterior a la transmisión de la participación.

Adquisición o transmisión por el prestatario de valores homogéneos a los tomados en préstamo.

De acuerdo con la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31), a las adquisiciones o transmisiones realizadas por el prestatario de valores homogéneos a los tomados en préstamo durante la vigencia del mismo, les resulta aplicable el siguiente régimen fiscal especial:

(12) Véase la página 120 del Capítulo 5.

- **Las transmisiones de valores homogéneos** a los tomados en préstamo que se efectúen durante la vigencia del mismo se considerará que **afectan en primer lugar los valores tomados en préstamo**, y sólo se considerará que afectan a la cartera de valores homogéneos preexistentes en el patrimonio del contribuyente, en la medida en que el número de los transmitidos exceda de los tomados en préstamo.

- **Las adquisiciones** que se realicen durante la vigencia del préstamo **se imputarán a la cartera de valores tomados en préstamo**, salvo que excedan de los necesarios para la completa devolución del mismo.

- **La renta derivada de la transmisión** de los valores tomados en préstamo **se imputará al período impositivo en que tenga lugar la posterior adquisición de otros valores homogéneos**, y **se calculará por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición que corresponda a los adquiridos** durante la duración del préstamo y con posterioridad a la transmisión.

- **Cuando para hacer frente a la devolución de los valores el prestatario tome a préstamo nuevos valores homogéneos**, se tomará como valor de adquisición el de cotización de los nuevos valores homogéneos en la fecha de obtención del nuevo préstamo.

- **Si la devolución se efectúa por el prestatario mediante la entrega de valores homogéneos preexistentes en su patrimonio**, se tomará como valor de adquisición el de cotización de los valores en la fecha de cancelación del préstamo. Este valor de cotización se tomará como valor de transmisión para calcular la renta derivada de la devolución efectuada con valores homogéneos preexistentes.

Ejemplo 1:

El día 3 de mayo de 2010, doña E.R.L. vendió en Bolsa 400 acciones de la Sociedad Anónima "TASA", de 6,01 euros de valor nominal, al 300 por 100 según la cotización de las mismas en dicha fecha. Las acciones vendidas forman parte de un paquete de 550, que fueron adquiridas por doña E.R.L. según el siguiente detalle:

Nº acciones	Fecha de adquisición	Precio de adquisición	Precio / acción
250	02-02-90	3.230,44 euros	12,92 euros
210	06-05-95	3.533,95 euros	16,83 euros
90	13-01-98	540,91 euros	6,01 euros

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha operación, sabiendo que la valoración de las acciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005, ascendía a 15,01 euros por acción.

Solución:

Para proceder a la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial resultante de la transmisión de las 400 acciones, es preciso, en primer lugar, identificar las vendidas dentro de la totalidad de las poseídas. Para ello, debe aplicarse el criterio legal de que las acciones vendidas son aquéllas que se adquirieron en primer lugar (criterio FIFO), con lo que las 400 acciones vendidas corresponden a las 250 adquiridas el 02-02-90, y a 150 de las adquiridas el 06-05-95.

Una vez identificadas las acciones vendidas, dentro de la totalidad de las poseídas, la ganancia o pérdida patrimonial total debe calcularse separadamente para las 250 acciones adquiridas el 02-02-90 y para las 150 adquiridas 06-05-95, con arreglo al siguiente detalle:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial total:

	Adquiridas el 02-02-90	Adquiridas el 06-05-95
- Número de acciones vendidas (400)	250	150
- Valor de transmisión (300 por 100)	4.507,50	2.704,50
- Valor de adquisición	3.230,44	2.524,50
- Ganancia patrimonial	1.277,06 (1)	180,00 (2)

Solución (continuación):

2. Determinación de la ganancia patrimonial reducible (generada con anterioridad a 20-01-2006):

- Valor a efectos I. Patrimonio 2005 (valor de transmisión)	3.752,50
- Valor de adquisición	3.230,44
- Ganancia patrimonial reducible	522,06
- Nº de años de permanencia a 31-12-1996	hasta 7 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (100%)	522,06
- Ganancia patrimonial computable.....	0

3. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible: (generada a partir 20-01-2006)

- Valor de transmisión	4.507,50
- Valor a efectos I. Patrimonio 2005 (valor de adquisición)	3.752,50
- Ganancia patrimonial no reducible.....	755,00

4. Determinación de la ganancia patrimonial computable:

La ganancia patrimonial computable asciende a: (755 + 180) 935

(1) Al ser el valor de transmisión de las acciones (4.507,50 euros) superior a la valoración de las mismas a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 (250 x 15,01 = 3.752,50), debe determinarse la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006, que es la única que resulta reducible.

(2) Al haberse adquirido las acciones con posterioridad a 31-12-1994, no resultan aplicables coeficientes reductores de la ganancia patrimonial obtenida.

Ejemplo 2:

Doña F.N.M. adquirió el 1 de diciembre de 2009 participaciones de la SOCIMI "XX" por un importe de 3.000 euros. La citada SOCIMI en dicha fecha estaba a cogida al régimen fiscal especial de la Ley 11/2009.

El día 1 de diciembre de 2010 vendió sus participaciones por un importe de 3.250 euros, los dividendos percibidos durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida ascendieron a 125 euros.

Determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida.

Solución:

- Valor de transmisión	3.250,00
- Valor de adquisición	3.000,00
- Ganancia patrimonial	250,00
- Ganancia patrimonial exenta: Límite [3.000 x 10% x 1] – 125	175,00
- Ganancia patrimonial computable: (250 - 175)	75,00

2. Transmisiones onerosas de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores de la Unión Europea (Art. 37.1.b) Ley IRPF).

Cuando la alteración en el valor de patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

- **Valor de transmisión**. Se considerará como valor de transmisión, salvo prueba de que el efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el mayor de los dos siguientes:

a) El valor teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.

b) El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

• **Valor de adquisición**. En la determinación del valor de adquisición deben tenerse en cuenta las siguientes particularidades:

- Valor de adquisición en caso de transmisión de derechos de suscripción.

Para determinar el valor de adquisición de las acciones transmitidas únicamente se deducirá el importe de los derechos de suscripción enajenados antes del 23 de marzo de 1989, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 1/1989, de 22 de marzo (BOE de 23 de marzo).

La enajenación, con posterioridad al 22 de marzo de 1989, de derechos de suscripción preferente derivados de esta clase de acciones determina que el importe obtenido tenga en todo caso la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca dicha transmisión, sin que pueda computarse, en estos casos, un valor de adquisición de dichos derechos y para el que se tomará como período de permanencia el comprendido entre el momento de la adquisición del valor del que proceda el derecho y el de la transmisión de este último.

- Valor de adquisición de las acciones parcialmente liberadas.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, el valor de adquisición de las mismas será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.

- Valor de adquisición de las acciones totalmente liberadas.

En el caso de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. Estos últimos tendrán, a efectos del período de permanencia, la misma antigüedad que las acciones de procedencia.

• **Identificación de los títulos transmitidos**. Para poder individualizar los títulos enajenados, especialmente cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los poseídos, la Ley establece un criterio especial, según el cual **cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos, se entiende que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar** (criterio FIFO).

Transmisión de acciones o participaciones adquiridas antes del 31-12-1994.

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con la regla general comentada en la página 324 de este mismo Capítulo.

Ejemplo:

Doña G.C.A. el 03-01-1991 suscribió 1.500 acciones de S.A. "Beta", que no cotiza en Bolsa, por un importe equivalente a 9.000 euros. El 21-12-2000 adquirió 2.000 acciones de la misma sociedad, abonando por tal motivo 25.000 euros.

El día 05-11-2010 vende 3.000 títulos por 66.000 euros. El capital social de S.A. "Beta" está formado por 12.000 acciones, siendo los resultados obtenidos por la citada entidad en los tres últimos ejercicios sociales cerrados con anterioridad a 31-12-2010 de 38.745; 59.025 y 77.321 euros, respectivamente.

El valor teórico resultante según el balance correspondiente al ejercicio 2009 cerrado en julio de 2010 es de 21 euros/acción.

Determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en el supuesto de que la contribuyente no cuente con prueba suficiente de que el importe de la transmisión se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.

Solución:

Para determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida es preciso, en primer lugar, identificar las acciones vendidas dentro de la totalidad de las poseídas. Para ello, debe aplicarse el criterio legal de que las acciones vendidas son aquéllas que se adquirieron en primer lugar (criterio FIFO). Es decir que las 3.000 acciones vendidas corresponden a las 1.500 suscritas el 03-01-1991 y a 1.500 de las adquiridas el 21-12-2000.

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial total:

	Adquiridas el 03-01-91	Adquiridas el 21-12-00
- Número de acciones vendidas (3.000)	1.500	1.500
- Valor de transmisión **(1)** (1.500 x 24,32)	36.480	36.480
- Valor de adquisición	9.000	18.750
- Ganancia patrimonial	27.480	17.730

(1) Al no disponer la contribuyente de prueba de que el importe de la transmisión se corresponde con el valor de mercado, es decir, con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los siguientes:

a) Valor concertado en la transmisión: **22 euros/acción**.

b) El valor teórico de las acciones según balance del último ejercicio: **21 euros/acción**.

c) Capitalización al 20 por 100 del promedio de los resultados de los últimos tres ejercicios sociales cerrados:

(38.745 + 59.025 + 77.321) ÷ 3 = 58.363,67

(58.363,67 x 100) ÷ 20 = 291.818,35

291.818,35 ÷ 12.000 = **24,32 euros/acción**

2. Determinación de la ganancia patrimonial reducible (generada con anterioridad a 20-01-2006):

Al haberse adquirido parte de las acciones con anterioridad a 31-12-1994, debe procederse a la determinación de la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006 para aplicar sobre la misma los coeficiente reductores o de abatimiento que procedan.

- Ganancia generada hasta 20-01-2006: (27.480 ÷ 7.246) x 5.496) **(1)**	20.843,23
- Número de años de permanencia hasta 31-12-1996	6 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (57,12% s/20.843,23)	11.905,65
- Ganancia patrimonial reducida (20.843,23 - 11.905,65)	8.937,58

(1) La ganancia patrimonial generada entre la fecha de suscripción de las acciones (03-01-1991) y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial correspondiente a dichas acciones (27.480) entre el número de días transcurridos entre la fecha de suscripción y la fecha de transmisión de las mismas (7.246 días), respecto del número total de días comprendidos entre la fecha de suscripción de las acciones y el 19-01-2006, ambos inclusive (5.496).

Solución (continuación):

3. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006):

   - Ganancia generada a partir del 20-01-2006: (27.480 ÷ 7.246) x 1.750) **(1)** 6.636,77

(1) La ganancia patrimonial generada a partir del 20-01-2006 se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial correspondiente a dichas acciones (27.480) entre el número de días transcurridos entre la fecha de suscripción y la fecha de transmisión de las mismas (7.246), respecto del número total de días comprendidos entre el 20-01-2006 y la fecha de la transmisión de las mismas (05-11-2010), que asciende a 1.750 días.

4. Determinación de la ganancia patrimonial computable:

   (8.937,58 + 6.636,77 + 17.730,00) 33.304,35

3. Transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003 (Arts. 37.1.c); 94 Ley IRPF y 52 del Reglamento).

1. Régimen general.

En la transmisión o el reembolso a título oneroso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre (BOE del 5), la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

- **Valor de transmisión**. El valor de transmisión vendrá determinado por el valor liquidativo aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzcan o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado.

Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.

En supuestos distintos de reembolso de participaciones, el valor de transmisión así calculado no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

a) El precio efectivamente pactado en la transmisión.

b) El valor de cotización en mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros y, en particular, en sistemas 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.

- **Valor de adquisición.** En la determinación del valor de adquisición de las acciones o participaciones deberán tenerse en cuenta, en su caso, las particularidades comentadas en el apartado 1 anterior de la página 331 para los supuestos de transmisión de derechos de suscripción y de recepción de acciones total o parcialmente liberadas.

- **Identificación de los valores transmitidos**. Para poder individualizar los valores transmitidos, especialmente cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los poseídos, la Ley establece un criterio especial, según el cual **cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos, se entiende que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar** (criterio FIFO).

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

Transmisión de acciones o participaciones adquiridas antes del 31-12-1994.

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con las reglas comentadas en las páginas 324 y siguientes de este Capítulo.

Supuesto especial: transmisiones de participaciones en fondos de inversión cotizados.

Sin perjuicio de lo comentado en los párrafos anteriores, en el caso de transmisiones de participaciones en los fondos de inversión cotizados a los que se refiere el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre (BOE del 8), realizadas en bolsa de valores **el valor de transmisión vendrá determinado por la cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca la transmisión o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización**.

2. Régimen especial de diferimiento de la tributación.

Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva **se destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en dichas instituciones**, **no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial**, conservando las nuevas acciones o participaciones suscritas el valor y fecha de adquisición de las transmitidas o reembolsadas.

Este régimen de diferimiento fiscal en la tributación de las ganancias patrimoniales **sólo resulta aplicable en los siguientes casos**:

1º En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.

2º En las transmisiones de acciones en instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que cumplan las dos condiciones siguientes:

- Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500.

- Que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por 100 del capital de la institución de inversión colectiva.

  A estos efectos, el contribuyente deberá comunicar documentalmente esta circunstancia a las entidades a través de las cuales se realizan las operaciones de transmisión o reembolso y de adquisición o suscripción de las acciones.

También resulta aplicable este régimen especial de diferimiento fiscal a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas por la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, distintas de las constituidas en paraísos o territorios considerados como paraísos fiscales, constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España que cumplan los siguientes requisitos:

- Que la adquisición, suscripción, transmisión y reembolso de las acciones o participaciones se realice a través de entidades comercializadoras inscritas en la Comisión Nacional de Mercado de Valores.

- Que, en el caso de que la institución de inversión colectiva se estructure en compartimentos o subfondos, el número de socios y el porcentaje máximo de participación se refiera a cada compartimento o subfondo comercializado.

3. Supuestos en los que no resulta aplicable el régimen de diferimiento fiscal.

El régimen de diferimiento fiscal no resulta aplicable en los siguientes supuestos:

- Cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto **participaciones representativas del patrimonio de los fondos de inversión cotizados**, es decir, aquellos cuyas participaciones están admitidas a negociación en bolsa conforme a lo previsto en el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre (BOE del 8).

- Cuando, por cualquier medio, **se ponga a disposición del contribuyente el importe derivado del reembolso o transmisión de las acciones o participaciones** de instituciones de inversión colectiva.

Ejemplo:

Doña F.L.M. ha solicitado el día 10 de julio de 2010 a la sociedad gestora del fondo de inversión mobiliaria "Z" que efectúe las trámites necesarias para realizar el traspaso de 10 participaciones de las que es titular en dicho fondo al fondo de inversión mobiliaria "X".

El traspaso de las participaciones de un fondo a otro se realiza el 10 de julio de 2010, siendo el valor liquidativo de las mismas a la citada fecha de 6.000 euros por participación.

El valor y fecha de adquisición de las participaciones traspasadas es el siguiente:

Participaciones	Fecha de adquisición	Valor de adquisición	Precio / participación
3	02/04/1998	12.820	4.273,33
3	03/02/2000	14.780	4.926,67
4	05/06/2004	25.582	6.395,50

Determinar el tratamiento fiscal aplicable a la transmisión de participaciones efectuada entre ambos fondos de inversión mobiliaria.

Solución:

Al cumplirse los requisitos exigibles para la aplicación del régimen de diferimiento de la tributación, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial puesta de manifiesto en la operación de traspaso, cuya cuantificación viene determinada por la diferencia entre el valor liquidativo aplicable en la fecha del traspaso (6.000 x 10 = 60.000 euros) y el valor de adquisición de las participaciones (53.182 euros).

A efectos de una futura transmisión o reembolso de las participaciones adquiridas el día 10 de julio de 2010, éstas conservarán la fecha y valor de adquisición originarios, por lo que en dicho momento deberá tributarse por la ganancia o pérdida patrimonial que se obtenga.

4. Aportaciones no dinerarias a sociedades (Art. 37.1.d) Ley IRPF).

1. Régimen general.

En las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

1ª El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

2ª El valor de cotización de los títulos recibidos, en el día en que se formalice la aportación o en el inmediato anterior.

3ª El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión que prevalezca deberá ser el que se considere como valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

Aportación de bienes o derechos adquiridos antes de 31-12-1994.

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 324 y siguientes de este mismo Capítulo.

2. Régimen especial de diferimiento fiscal.

El régimen especial de diferimiento fiscal, previsto en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11) se aplicará a los contribuyentes del IRPF que realicen las aportaciones que a continuación se relacionan, siempre que, una vez realizadas éstas, participen en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100.

- Aportaciones de ramas de actividad, entendidas como el conjunto de elementos que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma.
- Aportaciones de elementos afectos a actividades económicas.

En ambos casos, es preciso que el contribuyente lleve la contabilidad de su actividad económica de acuerdo a lo dispuesto en el Código de Comercio.

- Aportaciones de acciones o participaciones sociales de entidades residentes en territorio español a las que no les sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, ni tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Las acciones o participaciones aportadas deben representar una participación de, al menos, un 5 por 100 de los fondos propios de la entidad y estar en posesión del aportante de manera ininterrumpida durante el año anterior a la fecha del documento público en el que se formalice la aportación.

La comunicación de la opción deberá ser presentada por la entidad o entidades adquirentes. No obstante, si éstas no tuviesen su residencia fiscal en España, ni actuasen en este país por medio de un establecimiento permanente, la obligación de comunicar recaerá sobre la persona transmitente.

Las ganancias de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de las aportaciones no dinerarias no se integran en la base imponible del contribuyente, valorándose, a efectos de futuras transmisiones, las acciones o participaciones adquiridas por el valor contable del

elemento transmitido y tomando como antigüedad de las mismas la fecha de adquisición del elemento aportado. Los elementos patrimoniales aportados no podrán ser valorados, a efectos fiscales, por un valor superior a su valor normal de mercado.

Ejemplo:

Doña M.A.P. aportó el día 12 de junio de 2010 a la sociedad anónima "DASA", cuyas acciones están admitidas a negociación en Bolsa, un solar cuyo valor catastral en el citado año era de 72.121,45 euros, recibiendo de dicha sociedad 11.000 acciones de 6,01 euros de valor nominal, siendo la cotización en dicha fecha del 210 por 100.

El solar había sido adquirido el día 3 de octubre de 1998 por un importe equivalente a 93.065,79 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por doña M.A.P., siendo el valor de mercado del mismo en la fecha de la aportación de 138.232,78 euros.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida.

Solución:

- Valor de transmisión:		
1º.- Nominal de los títulos recibidos (11.000 x 6,01)	66.110,00	
2º.- Valor cotización títulos recibidos (11.000 x 6,01 x 210/100)	138.831,00	
3º.- Valor de mercado del solar	138.232,78	
- Valor de transmisión que prevalece **(1)**		138.831,00
- Valor de adquisición actualizado (93.065,79 x 1,2532)		116.630,05
- Ganancia patrimonial		22.200,95

(1) El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

5. Separación de socios o disolución de sociedades (Art. 37.1.e) Ley IRPF).

En los supuestos en que, por aplicación de la normativa mercantil, se produzca la separación de los socios, así como los supuestos de disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, con independencia de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre:

- **Valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos**, y
- **Valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda**.

Participaciones societarias adquiridas antes del 31-12-1994.

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 324 y siguientes de este mismo Capítulo.

Ejemplo:

En la disolución de la sociedad anónima "MANSA" que no cotiza en Bolsa, el día 15 de marzo de 2010 se adjudica a don R.O.L., que poseía el 15 por 100 del capital social de la misma, un solar cuyo valor contable a la citada fecha ascendía a 16.527,83 euros y, además, la cantidad de 6.010,12 euros, que corresponden a reservas voluntarias de la sociedad. El valor de mercado del solar adjudicado se estima, según dictámenes periciales emitidos al efecto, en 132.222,66 euros.

La participación societaria fue adquirida por don R.O.L. el día 3 de mayo de 1993, desembolsando un importe equivalente a 153.258,09 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la disolución de dicha sociedad.

Solución:

- Valor de transmisión		138.232,78
- Valor de mercado del solar	132.222,66	
- Valor cuota liquidación social	6.010,12	
- Valor de adquisición de la participación societaria		153.258,09
- Pérdida patrimonial		15.025,31

Aunque el período de permanencia de la participación societaria en el patrimonio de don R.O.L. a 31-12-1996 es superior a dos años, al haberse obtenido una pérdida patrimonial, los coeficientes reductores no resultan aplicables.

6. Escisión, fusión o absorción de sociedades (Art. 37.1.e) Ley IRPF).

1. Régimen general.

Cuando se producen las operaciones de fusión de dos o más entidades con otra ya existente (fusión por absorción) o con otra entidad nueva (fusión por transmisión o constitución), así como en las operaciones de escisión (total o parcial) de una entidad, los socios de las sociedades fusionadas o absorbidas, entregan sus acciones y reciben a cambio otras acciones de las sociedades adquirentes del patrimonio social de aquéllas. Ello da lugar a una alteración en la composición del patrimonio de los socios que puede traducirse en una ganancia o pérdida patrimonial. Dicha ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre:

- **Valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio**, y
- **Valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor de mercado de los entregados**.

Participaciones societarias adquiridas antes del 31-12-1994.

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 324 y siguientes de este mismo Capítulo.

2. Régimen especial de diferimiento fiscal.

El régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones y canje de valores previsto en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11), resulta aplicable a los contribuyentes del IRPF que, cumpliendo los requisitos establecidos en la citada Ley para cada operación [13] y opten expresamente por su aplicación.

[13] Véanse, a este respecto, los artículos 83 y siguientes del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Véase, asimismo, el artículo 43 del Reglamento del citado impuesto, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (BOE de 6 de agosto).

Conforme a este régimen especial, la ganancia patrimonial determinada por diferencia entre el valor real de las acciones recibidas y el valor de adquisición de las entregadas determinado conforme a las normas del IRPF no se integra en la base imponible del contribuyente. La valoración y antigüedad de las acciones recibidas debe efectuarse, a efectos de futuras transmisiones, por el valor de adquisición y antigüedad de las acciones entregadas. Dicha valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida.

Opción por el régimen especial.

Con carácter general, la comunicación de la opción por el régimen especial de fusiones, escisiones y canje de valores debe ser efectuada por la entidad o entidades adquirentes. Sin embargo, en determinados supuestos, la opción expresa por dicho régimen especial debe efectuarse por el propio contribuyente. A tal fin, el socio residente afectado deberá marcar la casilla correspondiente a dicha opción de la página 10 del modelo de declaración, apartado **G4**, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) En las operaciones de fusión o escisión, que ni la entidad transmitente ni la entidad adquirente tengan su residencia fiscal en España y en las que no sea de aplicación este régimen especial por no disponer la transmitente de un establecimiento permanente situado en España.

b) En los supuestos de canje de valores, que ni la entidad adquirente de los valores ni la entidad participada cuyos valores se canjean sean residentes en España.

7. Traspasos (Art. 37.1.f) Ley IRPF).

En los supuestos de traspaso, la ganancia patrimonial se computará en el cedente (arrendatario) por el importe que le corresponda en el traspaso, una vez descontado el importe correspondiente al propietario por su participación en dicho traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, éste tendrá la consideración de precio de adquisición.

Los coeficientes reductores o de abatimiento del régimen transitorio no resultan aplicables al tratarse en estos supuestos de bienes afectos, salvo que la desafectación se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha del traspaso.

- ***Importante:*** *las cantidades que, en su caso, perciba el propietario del inmueble arrendado en concepto de participación en el traspaso constituyen rendimientos del capital inmobiliario.*

Ejemplo:

Don M.M.A., desarrolla la actividad de restaurante en un local alquilado el día 10 de mayo de 2000, determinando el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva.

Durante el mes de agosto de 2006, realizó obras de reforma del local, satisfaciendo por tal motivo la cantidad de 20.000 euros.

El 25 de junio de 2010, con motivo de su jubilación, traspasa el local de negocio, percibiendo la cantidad de 28.500 euros, una vez descontada la cantidad correspondiente al arrendador en concepto de participación en el traspaso.

Determinar el importe de la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia del traspaso del local de negocio.

Solución:

-	Importe correspondiente al traspaso	28.500
-	Precio de adquisición **(1)**	0
-	Ganancia patrimonial obtenida	28.500

Solución (continuación):

(1) Las obras de reforma del local no pueden considerarse como precio de adquisición del derecho de traspaso, ya que dichas cantidades no fueron satisfechas para adquirir el derecho de traspaso que, de acuerdo con los datos del ejemplo, no fue adquirido mediante precio.

8. Indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales (Art. 37.1.g) Ley IRPF).

En los supuestos de indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre:

- **La cantidad percibida como indemnización**, y
- **La parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño**.

Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño.

Únicamente se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente. En consecuencia, **en todos aquellos supuestos en que únicamente se cubra la reparación del daño, no se computará a efectos fiscales ganancia patrimonial alguna.**

Ejemplo:

Don S.M.G., es titular desde 1990 de un chalet adquirido por un importe equivalente a 150.320,28 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por el mismo.

El día 08-09-2010, como consecuencia de un incendio declarado en el chalet, éste ha quedado totalmente destruido, abonando la compañía de seguros la cantidad de 89.832,60 euros. De acuerdo con las especificaciones del recibo del I.B.I., el valor del suelo representa el 40 por 100 del total valor catastral del mismo.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida.

Solución:

- Indemnización percibida	89.832,60
- Parte proporcional del valor de adquisición que corresponde al daño **(1)**	90.192,17
- Pérdida patrimonial	359,57

(1) La determinación de la parte proporcional del valor de adquisición que corresponde al daño se determina aplicando el porcentaje del 60 por 100 al valor de adquisición del chalet (150.320,28 x 60%) = 90.192,17. Al producirse la destrucción del inmueble y no su transmisión, no resultan aplicables los coeficientes de actualización del valor de adquisición del inmueble.

9. Permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores (Art. 37.1.h) Ley IRPF).

En los supuestos de permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre **el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes**:

- **El valor de mercado del bien o derecho entregado**.
- **El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio**.

▪ ***Importante:*** *en el supuesto de canje de valores producidos en los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades puede resultar aplicable el régimen especial de diferimiento fiscal comentado en el subapartado 6 anterior.*

Caso especial: permuta de terreno por pisos o locales a construir en el mismo.

En este supuesto, la ganancia o pérdida patrimonial del propietario del terreno se producirá en el momento en que proceda a la transmisión del mismo y se determinará aplicando la regla anteriormente comentada.

Una vez determinada la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, el contribuyente podrá optar por tributar en el período impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial (transmisión del terreno) o bien imputarla proporcionalmente a medida que le sean entregadas las edificaciones o, en su caso, reciba pagos en efectivo, siempre que medie más de un año entre la transmisión del terreno y la entrega de las edificaciones o del efectivo, por aplicación de la regla especial de imputación temporal de las operaciones a plazo o con pago aplazado.

Bienes o derechos entregados adquiridos antes de 31-12-1994.

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 345 y siguientes de este mismo Capítulo.

Ejemplo:

Don A.O.P. transmitió el día 25 de junio de 2010 un solar de su propiedad a cambio de cuatro pisos que se entregarán en el mes de octubre de 2012 y cuyo valor de mercado se estima que ascenderá en dicho año a 600.000 euros.

El solar transmitido fue adquirido por don A.O.P. por herencia el 10 de enero de 1989, ascendiendo el valor comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en dicho ejercicio a un importe equivalente a 100.000 euros. El valor de mercado del solar en la fecha de la transmisión ascendía a 600.000 euros.

Determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por don A.O.P. y la cumplimentación de su declaración IRPF, ejercicio 2010, sabiendo que el contribuyente ha optado por imputar la ganancia patrimonial al ejercicio 2012 en el que le serán entregados los cuatro pisos.

Solución:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por don A.O.P.:

- Valor de transmisión que prevalece		600.000,00
- Valor de mercado del solar entregado	600.000,00	
- Valor de mercado de los pisos a recibir	600.000,00	
- Valor de adquisición actualizado del solar que cede (100.000,00 x 1,2780)		127.800,00
- Ganancia patrimonial		472.200,00

2. Determinación de la ganancia patrimonial reducible (generada antes del 20-01-2006):

- Ganancia patrimonial reducible: **(1)** (472.200,00 ÷ 7.836) x 6.219	374.759,04
- Número de años de permanencia a 31-12-1996	hasta 8 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (66,66% x 374.759,04)	249.814,38
- Ganancia patrimonial reducida (374.759,04 - 249.814,38)	124.944,66

3. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006):

- Ganancia patrimonial no reducible: (472.200,00 - 374.759,04)	97.440,96

4. Ganancia patrimonial computable (124.994,66 + 97.440,96) 222.435,62

5. Ganancia patrimonial imputable a 2010 **(2)** 0,00

Solución (continuación):

(1) La determinación de esta parte de la ganancia se efectúa en proporción al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición (10-01-1989) y el 19-01-2006, inclusive, que asciende a 6.219 días, respecto del número total de días transcurridos entre la fecha de adquisición y la de la transmisión (25-06-2010), que es de 7.836 días.

(2) Al haber optado el contribuyente por imputar la ganancia patrimonial obtenida en 2010 al ejercicio en que perciba la contraprestación pactada (entrega de cuatro pisos) 2012, será en este ejercicio cuando deba efectuar la imputación fiscal de la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida y consignada en la declaración IRPF 2010.

10. Extinción de rentas vitalicias o temporales (Art. 37.1.i) Ley IRPF).

El contrato de renta vitalicia o temporal puede definirse como aquel contrato aleatorio que obliga al deudor a pagar una pensión o rédito anual durante un tiempo determinado o durante la vida de una o más personas determinadas, a cambio de un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere, desde luego, con la carga de la pensión.

En la extinción de rentas vitalicias o temporales, la ganancia o pérdida patrimonial se computará, para el obligado al pago de aquéllas, por **diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido y la suma de las rentas efectivamente satisfechas**. En cuanto al rentista, éste agota su tributación durante el cobro de la renta.

11. Transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia (Art. 37.1.j) Ley IRPF).

En estos supuestos de transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre los siguientes valores:

- **Valor actual financiero actuarial de la renta**.
- **Valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.**

Elementos patrimoniales adquiridos antes del 31-12-1994.

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 324 y siguientes de este mismo Capítulo.

■ ***Importante:*** *si el elemento patrimonial transmitido es la vivienda habitual y el transmitente de la misma es mayor de 65 años o una persona en situación de dependencia severa o gran dependencia, la ganancia patrimonial que pueda derivarse de esta operación está exenta del IRPF.*

Ejemplo:

Don S.M.T., de 60 años, transmite el 10-11-2010 su vivienda habitual a cambio de una renta vitalicia, cuyo valor actual financiero actuarial en el momento de su constitución asciende a 180.303,63 euros, importe que coincide con el valor de mercado de la vivienda. La anualidad correspondiente al ejercicio 2010 es de 15.025,30 euros.

La vivienda fue adquirida el día 02-04-1980 por un importe equivalente a 23.319,27 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la transmisión.

Determinar las rentas fiscales derivadas de dicha operación en el ejercicio 2010.

Solución:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda.
   - Valor de transmisión 180.303,63
   - Valor de adquisición actualizado (23.319,27 x 1,2780) 29.802,03
   - Ganancia patrimonial 150.501,60
2. Determinación de la ganancia patrimonial reducible (generada antes del 20-01-2006) (1):
   - Ganancia patrimonial reducible (150.501,60 ÷ 11.179) x 9.424 ..... 126.874,24
   - Número de años de permanencia a 31-12-1996 ..... más de 10 años
   - Reducción por coeficientes de abatimiento (100% x 126.874,24) 126.874,24
   - Ganancia patrimonial reducida 0,00
3. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006):
   - Ganancia patrimonial no reducible (150.501,60 - 126.874,24) 23.627,36
   - Ganancia patrimonial computable 23.627,36
4. Determinación del rendimiento del capital mobiliario derivado de la anualidad.
   - Rendimientos del capital mobiliario: (15.025,30 x 24%) (2) 3.606,07

(1) La ganancia patrimonial reducible es la que se estima generada antes del 20-01-2006. Su determinación se efectúa en proporción al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición (02-04-1980) y el día 19-01-2006, inclusive, que asciende a 9.424 días, respecto del número total de días transcurridos entre la fecha de adquisición y la de la transmisión (10-11-2010), que es de 11.179 días.

(2) El porcentaje del 24 por 100 es el correspondiente a la edad del rentista (60 años) en el momento de constitución de la renta (año 2010) y permanecerá constante durante toda la vigencia de la misma. Véase, a este respecto, dentro del Capítulo 5, el epígrafe "Rentas vitalicias o temporales derivadas de la imposición de capitales", página 142.

12. Transmisión o extinción de derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles (Art. 37.1.k) Ley IRPF).

Como regla general, la ganancia o pérdida patrimonial se calcula por la diferencia entre el valor de transmisión (que es cero en el caso de extinción del derecho) y el valor de adquisición.

Si el titular del derecho real de goce o disfrute sobre bienes inmuebles arrendó el mismo, pudo deducirse como gasto en la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario correspondientes la amortización del usufructo (con el límite de los rendimientos íntegros percibidos por el arrendamiento). Por ello, al producirse la transmisión o extinción del derecho el valor de adquisición deberá minorarse en el importe de las amortizaciones que pudieron deducirse fiscalmente.

En el caso de derechos reales de goce o disfrute constituido sobre inmuebles que no generen rendimientos del capital inmobiliario, el derecho se consume por el uso, por lo que el valor de adquisición deberá minorarse proporcionalmente al tiempo de uso.

Derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles adquiridos antes del 31-12-1994.

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 324 y siguientes de este mismo Capítulo

Ejemplo:

Don A.M.C adquirió el 02-01-1998 un usufructo temporal por un período de 15 años sobre un inmueble urbano, desembolsando un importe equivalente a 60.101,21 euros. Dicho inmueble urbano estuvo arrendado durante los ejercicios 1998 a 2003, cobrando el titular del derecho un alquiler anual por un importe equivalente a 3.606,07 euros durante 1998 y de 4.207,08 euros durante cada uno de los restantes años.

El día 02-01-2010 transmite dicho derecho por un importe de 34.081,55 euros.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en la transmisión del citado derecho real.

Solución:

- Valor de transmisión	34.081,55
- Valor de adquisición actualizado	16.958,22 **(1)**
- Ganancia patrimonial	17.123,33

(1) Al tener el usufructo la naturaleza civil de bien inmueble, debe procederse a la actualización de los componentes de su valor de adquisición, es decir, tanto del propio valor de adquisición del derecho como de las amortizaciones fiscalmente deducibles correspondientes a los períodos en que el inmueble estuvo arrendado.

Por los ejercicios 2004 a 2009 en los que el inmueble no estuvo arrendado, el valor de adquisición del derecho real se minorará en la proporción que dichos períodos representan respecto de la duración del derecho. Deben, pues, realizarse las siguientes operaciones:

- Importe de adquisición		60.101,21
Minoración correspondiente a los años 2004 a 2009 (60.101,21 ÷ 15) x 6		24.040,48
- Importe de adquisición minorado (60.101,21 - 24.040,48)		36.060,73
- Importe de adquisición minorado actualizado (36.060,73 x 1,2532)		45.191,31
Menos amortizaciones fiscalmente deducibles: **(*)**		
- Amortización 1998 (límite ingresos percibidos) **(**)**: (3.606,07 x 1,2532)	4.519,13	
- Amortización 1999: (4.006,75 x 1,2307)	4.931,11	
- Amortización 2000: (4.006,75 x 1,2070)	4.836,15	
- Amortización 2001: (4.006,75 x 1,1833)	4.741,19	
- Amortización 2002: (4.006,75 x 1,1601)	4.648,23	
- Amortización 2003: (4.006,75 x 1,1374)	4.557,28	
Total valor amortizaciones actualizadas		28.233,09
Total valor adquisición actualizado (45.191,31 - 28.233,09)		16.958,22

(*) Al tratarse de un usufructo temporal, la amortización anual deducible será la que resulte de dividir el coste de adquisición del derecho satisfecho entre el número de años de duración del mismo, sin que dicho importe pueda superar la cuantía de los rendimientos íntegros derivados del derecho. Es decir, 60.101,21 ÷ 15 = 4.006,75 euros.

(**) El límite de amortización fiscalmente deducible no puede superar el importe de los ingresos percibidos en el ejercicio 1998 actualizados. Es decir, 3.606,07 x 1,2532 = 4.519,13

13. Incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión (Art. 37.1.l) Ley IRPF).

En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos. El comentario más detallado de este supuesto se contiene en la página 328 de este mismo Capítulo.

14. Operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones (Art. 37.1.m) Ley IRPF).

Las rentas obtenidas en las operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones regulados por el Real Decreto 1814/1991, de 20 de diciembre, modificado por el Real Decreto 695/1995, de 28 de abril,[(14)] tienen la consideración de ganancias o pérdidas patrimoniales siempre que las mismas se realicen con finalidad especulativa y no con el fin de cubrir riesgos de una actividad económica realizada por el contribuyente, en cuyo caso tributarán como rendimientos de dichas actividades.

Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de las citadas operaciones especulativas, deben imputarse al período impositivo en que tenga lugar la liquidación de la posición o la extinción del contrato.

15. Elementos patrimoniales afectos o desafectados con menos de tres años de antelación (Arts. 37.1.n) Ley IRPF y 40.2 Reglamento).

Sin perjuicio de la aplicación de las normas específicas de valoración hasta ahora comentadas que, en su caso, puedan resultar aplicables, para la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de elementos afectos o desafectados con menos de tres años de antelación a la fecha de la transmisión, deberán tenerse en cuenta también las siguientes precisiones:

1ª El valor de adquisición del elemento transmitido está constituido por su valor contable. Este valor está formado por los siguientes componentes:

- **El valor de adquisición, si el elemento se ha adquirido de terceros.**

Dicho valor será el importe real por el que se hubiera efectuado la misma, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, así como los gastos financieros devengados antes de la entrada en funcionamiento del bien que, siendo susceptibles de activación según el Plan General de Contabilidad, hubieran sido capitalizados o activados.

- **El coste de producción, si el elemento ha sido producido por la propia empresa del contribuyente.**

Dicho valor será el coste de adquisición de las materias primas consumidas y demás elementos incorporados, así como la parte proporcional de los costes directos e indirectos que deban imputarse a su producción.

- **Tratándose de elementos patrimoniales que hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición,** deben distinguirse los siguientes casos:

  a) Afectación realizada a partir de 01-01-1999. En este caso, se tomará como valor de adquisición el que tenga el elemento patrimonial en el momento de la afectación y como fecha de adquisición la que corresponda a la adquisición originaria.

  b) Afectación realizada con anterioridad a 01-01-1999. En este caso, deberá tomarse como valor de adquisición el que resulte de los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre el Patrimonio en el momento de la afectación y como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

- **Sea cual sea el valor** que prevalezca de los anteriores, **su importe se verá aumentado o disminuido** en las cuantías siguientes:

---

(14) El citado Real Decreto 1814/1991, de 20 de diciembre, ha sido derogado, con efectos desde el día 17 de octubre de 2010, por el Real Decreto 1282/2010, de 15 de octubre, por el que se regulan los mercados secundarios de futuros, opciones y otros instrumentos financieros derivados (BOE del 16).

- Más el coste de las inversiones o mejoras efectuadas en el elemento transmitido.
- Menos el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose, en todo caso, la amortización mínima.
- Menos el importe de las enajenaciones parciales que, en su caso, se hubieran realizado con anterioridad, así como las pérdidas sufridas por el elemento patrimonial.

De forma resumida:

	VALOR DE ADQUISICIÓN (O COSTE DE PRODUCCIÓN O VALOR DE AFECTACIÓN)
más:	MEJORAS
menos:	AMORTIZACIONES + ENAJENACIONES PREVIAS + PÉRDIDAS
igual a:	**VALOR CONTABLE DEL ELEMENTO PATRIMONIAL**

2ª El valor de adquisición de los inmuebles afectos se actualiza de acuerdo con la tabla de coeficientes prevista en la Ley del Impuesto de Sociedades para 2010 que a continuación se reproduce**:**

Año de la inversión	Coeficiente
Anterior a 01-01-1984	2,2719
1984	2,0630
1985	1,9052
1986	1,7937
1987	1,7087
1988	1,6324
1989	1,5612
1990	1,5001
1991	1,4488

Año de la inversión	Coeficiente
1992	1,4167
1993	1,3982
1994	1,3730
1995	1,3180
1996	1,2553
1997	1,2273
1998	1,2114
1999	1,2030
2000	1,1969

Año de la inversión	Coeficiente
2001	1,1722
2002	1,1580
2003	1,1385
2004	1,1276
2005	1,1127
2006	1,0908
2007	1,0674
2008	1,0343
2009	1,0120
2010	1,0000

▪ ***Importante:*** *los coeficientes de actualización señalados en el cuadro anterior también resultan aplicables a los elementos desafectados con menos de tres años de antelación a la fecha de la transmisión.*

Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año en que se hayan satisfecho. El coeficiente aplicable a las mejoras será, asimismo, el correspondiente al año en que se hayan satisfecho sus respectivos importes.

b) Sobre las amortizaciones contabilizadas, atendiendo al año en que se realizaron.

3ª Los coeficientes reductores del régimen transitorio no resultan aplicables a las ganancias patrimoniales obtenidas.

▪ ***Importante:*** *a efectos de la aplicación de los coeficientes reductores del régimen transitorio, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.*

Ejemplo:

Don B.L.T., fabricante de muebles de madera, que determina el rendimiento neto de su actividad en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, ha transmitido el día 30-06-2010 por la cantidad de 210.354,24 euros un inmueble afecto a su actividad. Con motivo de la venta ha satisfecho 3.005,06 euros en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y 6.010,12 euros a la agencia inmobiliaria que medió en la operación.

El inmueble fue adquirido por herencia en 1985, siendo el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un importe equivalente a 18.030,36 euros. En el expediente de comprobación de valores realizado por la Administración tributaria dicho valor se fijó en una cantidad equivalente a 45.075,91 euros.

El inmueble estuvo alquilado desde su adquisición hasta el 31-12-1996, procediéndose, con fecha 01-01-1997, a la afectación del local a la actividad económica desarrollada por su titular. Según el recibo del IBI, el valor catastral del inmueble en el ejercicio 1997 ascendía a un importe equivalente a 53.490,08 euros, de los que el 40 por 100 correspondía al valor del suelo.

Determinar el importe y calificación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha transmisión, sabiendo que el titular de la actividad ha amortizado dicho inmueble utilizando el coeficiente lineal máximo de amortización establecido para los elementos patrimoniales usados.

Solución:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida:

*	Valor de transmisión (210.354,24 - 9.015,18)		201.339,06
*	Valor de adquisición actualizado:		
	Valor de afectación: (53.490,08 x 1,2273) **(1)**		65.648,38
(-)	Amortizaciones: 1997: 6% (60% s/53.490,08) x 1,2273	2.363,34	
	1998: 6% (60% s/53.490,08) x 1,2114	2.332,72	
	1999: 6% (60% s/53.490,08) x 1,2030	2.316,54	
	2000: 6% (60% s/53.490,08) x 1,1969	2.304,80	
	2001: 6% (60% s/53.490,08) x 1,1722	2.257,24	
	2002: 6% (60% s/53.490,08) x 1,1580	2.229,89	
	2003: 6% (60% s/53.490,08) x 1,1385	2.192,34	
	2004: 6% (60% s/53.490,08) x 1,1276	2.171,35	
	2005: 6% (60% s/53.490,08) x 1,1127	2.142,66	
	2006: 6% (60% s/53.490,08) x 1,0908	2.100,49	
	2007: 6% (60% s/53.490,08) x 1,0674	2.055,43	
	2008: 6% (60% s/53.490,08) x 1,0343	1.991,69	
	2009: 6% (60% s/53.490,08) x 1,0120	1.948,75	
	2010: 1/2 [6% (60% s/53.490,08)] x 1,0000	962,82	
	Total amortizaciones	29.370,06	
	Total valor de adquisición actualizado (65.648,38 - 29.370,06)		36.278,32
*	Ganancia patrimonial (201.339,06 - 36.278,32)		165.060,74

(1) Al haberse efectuado la afectación del inmueble con anterioridad al 01-01-1999, se ha tomado como valor de adquisición el valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Es decir, el valor mayor de los tres siguientes: el catastral, el declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el comprobado por la Administración a efectos de este último tributo.

Además de las reglas hasta ahora comentadas, existen determinadas reglas especiales que afectan a los siguientes elementos patrimoniales:

a) Elementos patrimoniales actualizados al amparo del Real Decreto-ley 7/1996.

Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se efectuará de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª Los coeficientes de actualización se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.

2ª La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la regla anterior, se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial.

Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes establecidos en la regla primera.

3ª El importe que resulte de las operaciones descritas en las reglas anteriores se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria.

4ª La ganancia o pérdida patrimonial será el resultado de minorar la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable, en el importe de la depreciación monetaria a que se refiere la regla anterior.

b) Activos fijos inmateriales (licencia del taxi) transmitidos en la actividad de transporte por autotaxi incluida en el régimen de estimación objetiva (disposición adicional séptima Ley IRPF y art. 42 Reglamento).

Los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE.), que determinen su rendimiento neto en el método de estimación objetiva, **reducirán las ganancias patrimoniales** que se produzcan por la transmisión de activos fijos inmateriales, cuando la transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector o cuando, por otras causas, se transmitan a familiares hasta el segundo grado.

La reducción se obtendrá aplicando a la ganancia patrimonial obtenida los siguientes porcentajes en función del número de años, contados de fecha a fecha, transcurrido desde la adquisición hasta la transmisión de la licencia municipal.

Hasta (años)	**Más de (años)**											
	1	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Reducción	4%	8%	12%	19%	26%	33%	40%	47%	54%	61%	74%	87%	100%

Ejemplo:

Don J.V.C, empresario del taxi, que determina el rendimiento neto de su actividad en el método de estimación objetiva, se jubiló el 10-01-2010. Por este motivo y con objeto de que su hijo continúe con el ejercicio de la actividad, le transmitió en dicha fecha la licencia municipal por 60.101,21 euros. El valor contable en la fecha de transmisión de la licencia municipal, que fue adquirida en marzo de 1998, teniendo en cuenta las amortizaciones fiscalmente deducibles, es de 12.020,24 euros.

Determinar el importe de la ganancia patrimonial reducida derivada de dicha operación.

Solución:

- Valor de transmisión	60.101,21	
- Valor contable	12.020,24	
- Ganancia patrimonial	48.080,97	
- Reducción aplicable (48.080,97 x 87%)	41.830,44	
- Ganancia patrimonial reducida		**6.250,53**

Declaración y tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 44 a 46 de la Ley del IRPF, a efectos del cálculo del impuesto, las rentas del contribuyente, entre las que se encuentran las ganancias y pérdidas patrimoniales, deben clasificarse como renta general o como renta del ahorro.

Ganancias y pérdidas patrimoniales que integran la base imponible general (Art. 45 Ley IRPF).

Las **ganancias y pérdidas patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales** integran la base imponible general y deben declararse en el epígrafe G_1 de la página 9 de la declaración. Pueden citarse, a título de ejemplo, las siguientes:

- **Premios obtenidos por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias**. Estos premios pueden ser en metálico o en especie; los primeros están sujetos a retención y los segundos a ingreso a cuenta.

  La declaración de los premios en metálico sujetos a retención se efectuará en el epígrafe G_1 de la página 9 de la declaración por el importe total del premio, sin descontar la retención soportada que se declarará como tal en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.

  El importe total a declarar en los premios en especie estará compuesto por la suma de la valoración del premio recibido, que se efectuará por el valor de mercado del mismo, más el ingreso a cuenta, salvo que este último hubiese sido repercutido al contribuyente. Este importe no podrá minorarse, en su caso, en los gastos de escritura pública y registro al constituir los mismos un mayor valor de adquisición a efectos de una futura transmisión del premio percibido.

  En todo caso, la ganancia patrimonial derivada del premio se imputará al período impositivo en que éste sea exigible de acuerdo con las bases del concurso.

  ▪ ***Novedad 2010:*** *Sin perjuicio de la exención establecida en el artículo 7. ñ) de la Ley del IRPF, en el presente ejercicio deberán declararse en la casilla* ***305*** *del epígrafe G_1 de la página 9 de la declaración el importe derivado de los premios exentos procedentes de loterías, apuestas y sorteos organizados en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

- **Subvenciones o ayudas destinadas a la entrada de la vivienda habitual o a la reparación de defectos estructurales de la vivienda habitual**.

- **Ayudas públicas a titulares del bienes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural**.

  La imputación temporal de las subvenciones o ayudas anteriormente comentadas podrá realizarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.

- **Ganancias patrimoniales obtenidas por los vecinos en 2010 como consecuencia de aprovechamientos forestales en montes públicos**.

Esta ganancia patrimonial está sujeta a retención del 19 por 100 por lo que el importe de esta última deberá declararse en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.

- **Cantidades percibidas en concepto de renta básica de emancipación de los jóvenes** establecida por el Real Decreto 1472/2007, de 2 de noviembre.

- **Subvenciones públicas para la adquisición de vehículos automóviles** en el marco del **Plan 2000 E** reguladas por el Real Decreto 2031/2009, de 30 de diciembre (BOE del 8 de enero de 2010).

Ganancias y pérdidas patrimoniales que integran la base imponible del ahorro (Art. 46 Ley IRPF).

Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales integran la base imponible del ahorro y deben declararse en la rúbrica que corresponda del epígrafe G_2 de la página 9 de la declaración. Pueden citarse, a título de ejemplo, las siguientes:

- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (sociedades y fondos de inversión).

Estas ganancias patrimoniales están sujetas a retención o ingreso a cuenta del 19 por 100 por lo que el importe de esta última deberá declararse en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.

- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de acciones o participaciones negociadas en mercados oficiales.

- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de otros elementos patrimoniales como, por ejemplo, bienes inmuebles, acciones no admitidas a negociación, etc.

Beneficios fiscales aplicables a la transmisión de la vivienda habitual con reinversión del importe obtenido en otra vivienda habitual

(Arts. 38 Ley IRPF, 41 y disposición transitoria novena Reglamento).

Las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente **pueden resultar exentas**, **cuando el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de otra vivienda habitual o en la rehabilitación de aquella que vaya a tener tal carácter**. **(15)**

Supuesto especial: transmisión de vivienda habitual con cantidades pendientes de amortizar.

Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido en la transmisión el valor de transmisión en los términos previstos en la Ley del Impuesto menos el principal del préstamo pendiente de amortizar. En estos supuestos, pues, no se considera que exista reinversión parcial, aunque parte del importe obtenido en la transmisión de la vivienda se haya destinado a la amortización del préstamo pendiente.

(15) La exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia se comenta en la página 318 de este mismo Capítulo.

Requisitos y condiciones para la aplicación de la exención.

La aplicación de la exención, que no opera automáticamente, sino que es el propio contribuyente el que ha de manifestar su voluntad de acogerse a la misma, está condicionada a que tanto la vivienda transmitida como la adquirida o, en su caso, la rehabilitada tengan la consideración de vivienda habitual, así como a que la reinversión se efectúe en los plazos y condiciones que más abajo se indican:

Concepto de vivienda habitual.

A efectos fiscales, se considera vivienda habitual del contribuyente la **edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años**.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual, cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo o cambio de empleo u otras análogas justificadas.

Por su parte, para que la vivienda adquirida constituya la residencia habitual del contribuyente, **es preciso que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses**, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

Se entenderá que la vivienda adquirida no pierde el carácter de habitual cuando concurran las siguientes circunstancias:

- Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente.

- Cuando concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda en los términos previstos en el párrafo primero anterior.

- Cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo de los doce meses comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

Finalmente, la rehabilitación de la vivienda que vaya a tener el carácter de habitual debe cumplir los requisitos exigibles para otorgar derecho a deducción por tal concepto. **(16)**

■ ***Importante:*** *a los exclusivos efectos de la aplicación de la exención, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión.*

Plazo de la reinversión.

La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años, contados de fecha a fecha, que pueden ser no sólo los posteriores sino también los anteriores a la venta de la anterior vivienda habitual.

La reinversión no se efectúa fuera de plazo cuando la venta se hubiere efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

(16) Los requisitos que deben cumplir las obras de rehabilitación de vivienda para otorgar derecho a deducción en cuota se comentan en las página 438 del Capítulo 16 de este Manual.

Ampliación del plazo de dos años para transmitir la vivienda habitual anterior, cuando previamente se hubiera adquirido la nueva vivienda habitual en los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

En aquellos casos en los que se adquiera una nueva vivienda habitual previamente a la transmisión de la anterior vivienda habitual y dicha adquisición hubiera tenido lugar durante los ejercicios 2006, 2007 ó 2008, **el plazo de los dos años anteriormente comentado para la transmisión de la anterior vivienda habitual queda ampliado hasta el 31 de diciembre de 2010**.

En estos casos, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando ésta hubiera tenido dicha consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión, así como cuando la vivienda que se transmite hubiera dejado de tener la consideración de vivienda habitual por haber trasladado su residencia habitual a la nueva vivienda en cualquier momento posterior a la adquisición de esta última. **(17)**

Reinversión parcial.

En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente reinvertida en las condiciones señaladas anteriormente.

Opción por la aplicación de la exención.

En relación con el modo o forma concreta a través de la que debe exteriorizarse la opción por la exención por reinversión, deben distinguirse las siguientes situaciones:

a) Reinversión producida en el mismo ejercicio en el que se obtiene la ganancia patrimonial o en los dos años anteriores. En este supuesto no resulta exigible ninguna obligación formal en relación con la opción por la exención, siempre que la aplicación de la misma no se desmienta por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes, como sería la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual a una base de cálculo que incluyera las ganancias consideradas exentas.

b) Reinversión producida en los dos ejercicios siguientes. Cuando el contribuyente tenga la intención de reinvertir en los dos años siguientes deberá hacer constar en la declaración del ejercicio en el que obtenga la ganancia patrimonial su intención de reinvertir en las condiciones y plazos reglamentariamente establecidos, cumplimentando para ello los epígrafes G_2 y G_3 de las páginas 9 y 10, respectivamente, de la declaración.

La cumplimentación de los citados epígrafes, que constituye un deber formal, no tiene, sin embargo, carácter sustancial u obligatorio para poder aplicar la exención por reinversión, siempre que la aplicación de la exención no se desmienta por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes, como sería la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual a una base de cálculo que incluyera las ganancias consideradas exentas. **(18)**

Incumplimiento de las condiciones de la reinversión.

El incumplimiento de cualquiera de las condiciones de la reinversión determina el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

---

(17) Véase la disposición transitoria novena del Reglamento del IRPF, añadida, con efectos desde 1 de enero de 2008, por el artículo 8.Ocho del Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre (BOE del 2 de diciembre).

(18) Véase la resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2008 en relación con el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

En tal caso, el contribuyente debe imputar la parte de la ganancia patrimonial que resulte no exenta al año de su obtención, practicando, para ello, declaración-liquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora.

Esta última declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Debe distinguirse cuidadosamente, según que el incumplimiento afecte al plazo de la reinversión o al importe reinvertido; en este último caso, no se pierde el derecho a la exención de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

■ ***Importante:*** *la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva vivienda se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.*

Ejemplo:

Don M.G.B. transmite su vivienda habitual en 2010 por un importe de 93.121,45 euros. Dicha vivienda la había adquirido en 1995 por una cantidad equivalente a 60.101,21 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición. La financiación de dicha adquisición se efectuó mediante un préstamo hipotecario del que, en el momento de la venta, queda por amortizar un importe de 24.040,48 euros.

Del importe obtenido en la venta, destina 24.040,48 euros a la amortización del préstamo pendiente.

En el mismo año 2010, compra una nueva vivienda habitual por un importe de 69.080,97 euros, invirtiendo a tal efecto el resto del importe obtenido en la venta de su anterior vivienda.

Determinar la cuantía de la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

Solución:

-Valor de transmisión:	93.121,45
-Valor de adquisición actualizado (60.101,21 x 1,3502)	81.148,65
-Ganancia patrimonial	11.972,80
-Ganancia patrimonial exenta por reinversión	11.972,80
-Ganancia patrimonial sujeta a gravamen	cero

Nota: Dada la existencia de un préstamo hipotecario sobre la vivienda transmitida, el importe que debe reinvertirse para obtener la exención total de la ganancia patrimonial obtenida, es la diferencia entre el valor de transmisión (93.121,45 euros) y la cantidad destinada a la amortización pendiente del préstamo hipotecario (24.040,48 euros), es decir, 69.080,97 euros, cantidad que ha sido la efectivamente reinvertida.

Reinversión de beneficios extraordinarios derivados de elementos afectos (Disposición transitoria segunda Reglamento IRPF).

A partir de 01-01-2002, no resulta aplicable el beneficio fiscal del diferimiento de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión onerosa de elementos afectos al ejercicio de actividades económicas en los términos establecidos en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 31-12-2001.

No obstante, las ganancias patrimoniales acogidas al citado beneficio fiscal se integrarán en la parte general de la base imponible de cada uno de los períodos impositivos a los que resulten imputables de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 36.2 de la Ley 40/1998, de 9

de diciembre, del IRPF y otras normas tributarias y 40 del Reglamento del citado impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, según las redacciones vigentes hasta el día 1 de enero de 2003.

Imputación temporal de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en 2010

Criterio general (Art. 14.1.c) Ley IRPF).

La declaración y determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales deben efectuarse e imputarse al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

Criterios especiales (Art. 14.2.d), g), i) y j) Ley IRPF).

- **Operaciones a plazos o con precio aplazado.** En estos casos, **el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente** las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes.

  Se considerarán operaciones a plazo o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega del bien o la puesta a disposición del bien o derecho y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

  Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

- **Ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de la vivienda habitual.** Cuando dichas ayudas se destinen a la reparación de la vivienda habitual podrán **imputarse por cuartas partes**, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

- **Ayuda estatal directa a la entrada de la vivienda.** Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso, por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes, a partir de 1 de enero de 2002, mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), **podrán imputarse por cuartas partes** en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.

- **Ayudas públicas a titulares de bienes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural.** Estas ayudas, destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, **podrán imputarse por cuartas partes** en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en la Ley 16/1985 de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en ejercicios anteriores a 2010 (Arts. 45 y 46 Ley IRPF).

La imputación de las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas en ejercicios anteriores a 2010 se realizará en el presente ejercicio de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales realizadas a plazos o con precio aplazado.

Cualquiera que sea el período de generación de la ganancia o pérdida patrimonial producida en ejercicios anteriores por operaciones a plazos o con precio aplazado cuyo cobro se produzca, total o parcialmente, en el ejercicio 2010, la imputación se realiza a la base imponible del ahorro. A tal efecto se cumplimentará el apartado **G_2** de la página 10 de la declaración.

b) Ganancias y pérdidas patrimoniales no derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales.

La imputación que proceda realizar al presente ejercicio se efectuará en la base imponible general, cumplimentando a tal efecto las casilla ***312*** ó ***313*** del apartado **G_1** de la página 9 de la declaración.

Como ejemplos de las citadas ganancias patrimoniales pueden citarse los premios cuyo cobro se efectúe a plazos, así como las ayudas públicas anteriormente comentadas acogidas a imputación por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 14.3 y 4 de la Ley del IRPF, en el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia o en el caso de fallecimiento del mismo, todas las rentas pendientes de imputación, entre las que deben incluirse las ganancias y pérdidas patrimoniales, deben integrarse, conforme a las reglas anteriormente comentadas, en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse.

Imputación de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos acogidas en ejercicios anteriores a 2002 al beneficio fiscal del diferimiento por reinversión

Las ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos devengadas en ejercicios anteriores a 2002 que, por reinversión del importe obtenido en la adquisición de elementos afectos, se hayan acogido al beneficio de la imputación diferida y deban con arreglo al método de imputación elegido declararse en el presente ejercicio, se incluirán en el apartado correspondiente del epígrafe **G_2** de la página 10 de la declaración, sea cual sea el período de generación originario de la ganancia patrimonial obtenida en su día.

A estos efectos, de acuerdo con la normativa vigente a 31/12/2001 (arts. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 34 de su Reglamento), el importe de las ganancias no integradas en la base imponible del ejercicio en que se devengaron, se incorporará en la parte general de la base imponible por alguno de los siguientes métodos, a elección del contribuyente:

a) Método 1. En los períodos impositivos que concluyan en los 7 años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los 3 años de la reinversión.

En este caso, se integrará en la parte general de la base imponible de cada período impositivo la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda a la duración del mismo en relación con los referidos 7 años.

b) Método 2. En los períodos impositivos en que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, siempre que se trate de elementos patrimoniales amortizables.

En este caso, se integrará en la parte general de la base imponible de cada período impositivo, la ganancia que proporcionalmente corresponda al importe de la amortización de los elementos patrimoniales en relación con su valor de adquisición o coste de producción.

El importe de la amortización será el importe que deba tener la consideración de fiscalmente deducible, no pudiendo ser inferior al resultado de aplicar el coeficiente resultante del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

En el supuesto de que el rendimiento neto de la actividad se determine mediante el método de estimación objetiva, deberá tomarse como período de amortización a estos efectos el período máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

La elección de uno u otro método de integración, o de ambos en el supuesto de transmisión de bienes inmuebles, deberá efectuarse en el primer período impositivo en el que proceda la integración de la ganancia, manifestándose conjuntamente con la declaración de renta correspondiente a dicho periodo impositivo. Una vez realizada la elección, no podrá modificarse.

En caso de no realizarse dicha elección, se aplicará el método 1. previsto en la letra a) anterior.

Individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales

(Art. 11.5 Ley IRPF)

Ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el ejercicio

Para determinar a quién deben atribuirse las ganancias y pérdidas patrimoniales devengadas en el ejercicio, la Ley del Impuesto establece una regla general y otra especial.

- **Conforme a la regla general**, las ganancias y pérdidas patrimoniales se consideran obtenidas por la persona a quien corresponda la titularidad de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de los que provengan, siendo dicha persona quien deberá declararlos.

  En caso de matrimonio, y de acuerdo con esta regla general, las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirán por mitad a cada uno de ellos, salvo que justifiquen otra cuota de participación.

  Por el contrario, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de bienes o derechos privativos corresponden al cónyuge titular de los mismos.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público, al que le serán atribuidas las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de dichos bienes o derechos.

Las ganancias no justificadas se imputarán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Tienen esta consideración los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. A estos efectos, las ganancias no justificadas se integrarán por la Administración tributaria en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

▪ ***Importante:*** *las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al desarrollo de actividades económicas se atribuirán según las reglas anteriormente comentadas por lo que, tratándose de bienes gananciales afectos, la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se atribuirá por mitad a ambos cónyuges.*

- **Conforme a la regla especial**, las ganancias patrimoniales que consistan en adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego y supuestos análogos, se atribuyen a la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

Ganancias o pérdidas patrimoniales procedentes de ejercicios anteriores

Las ganancias patrimoniales procedentes de ejercicios anteriores que, por aplicación de los criterios especiales de imputación temporal, deban declararse en el presente ejercicio se atribuirán conforme a las reglas de individualización anteriormente comentadas.

La compensación del saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2006 a 2009 se efectuará de la forma siguiente:

a) En tributación individual, la compensación deberá realizarse por el contribuyente a quien correspondan, con arreglo a las normas de individualización anteriormente comentadas.

b) En tributación conjunta, la compensación deberá realizarse en la declaración, cualquiera que sea el miembro de la unidad familiar a quien correspondan.

Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de estas rentas anteriormente comentadas.

Caso práctico

Don J.P.C. ha realizado durante el ejercicio 2010 las siguientes operaciones con trascendencia fiscal:

- El día 03-03-2010 enajenó 11,2568 participaciones en el fondo de inversión mobiliario "X", NIF. G83000000, por 16.828,34 euros, descontados los gastos inherentes a la transmisión satisfechos por el mismo. Dichas participaciones fueron adquiridas el 10-05-2004 por un importe de 15.926,82 euros, incluidos los gastos de la adquisición.
- El día 01-07-2010 realizó la venta de un piso, sito en la calle de Toledo, número 10, de Madrid, por un importe de 132.222,66 euros, abonando en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 901,52 euros.

  Dicho piso fue adquirido el día 20-12-1994 por un importe equivalente a 90.151,82 euros, siendo ésta la cantidad declarada como base imponible a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Los gastos inherentes a la adquisición satisfechos por el adquirente en enero de 1995, en concepto de notaría, registro e Impuesto sobre Transmisiones ascendieron un importe equivalente a 7.159,86 euros.

  El valor catastral del piso en el ejercicio 1994 ascendía a un importe equivalente a 27.045,54 euros, de los que el 40 por 100 correspondían al valor del suelo. Don J.P.C. tuvo arrendado dicho piso en los años 1995 y 1996. La referencia catastral del inmueble es 0042807VK4704A0003KI.
- El día 16-07-2010 procede a la transmisión de 1.000 acciones de T.S.A., que cotiza en Bolsa, obteniendo un importe 12.020,24 euros, una vez descontados los gastos inherentes a la venta. Dichas acciones fueron adquiridas el 25-05-2010, por un importe de 16.828,34 euros, incluidos los gastos accesorios a dicha adquisición.

  El 16-08-2010 procede a adquirir 1.000 acciones homogéneas de T.S.A., por 16.828,34 euros, incluidos los gastos accesorios de adquisición.

Determinar el importe y calificación de las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas por el contribuyente en el ejercicio 2010.

Solución:

1. Transmisión de participaciones del fondo de inversión mobiliaria "X":

- Valor de transmisión	16.828,34
- Valor de adquisición	15.926,82
- Ganancia patrimonial	901,52

Solución (continuación):

Calificación y declaración de la ganancia patrimonial. Al proceder la ganancia patrimonial de la transmisión de participaciones de un fondo de inversión mobiliario, debe declararse en el apartado correspondiente del apartado G_2 de la página 9 de la declaración.

2. Transmisión del piso:

- Valor de transmisión (132.222,66 - 901,52) **(1)**	131.321,14
- Valor de adquisición actualizado **(2)**	122.727,74
- Ganancia patrimonial (131.321,14 - 122.727,73).....	8.593,40
- Ganancia patrimonial reducible (generada hasta 19-01-2006) (8.593,40 x 4.049) ÷ 5.672 **(3)**	6.134,46
- Nº de años de permanencia a 31-12-1996.....	3 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (6.134,46 x 11,11%).....	681,54
- Ganancia patrimonial reducida (8.593,41 - 681,54).....	7.911,87

Calificación y declaración de la ganancia patrimonial.

Al derivar la ganancia patrimonial de una transmisión, debe declararse dentro del apartado correspondiente al apartado G_2 de la página 9 de la declaración.

3. Venta de acciones con recompra de valores homogéneos.

- Valor de transmisión	12.020,24
- Valor de adquisición	16.828,34
- Pérdida patrimonial	4.808,10

Calificación y declaración de la pérdida patrimonial:

Al derivar la pérdida patrimonial de una transmisión de acciones negociadas en mercados oficiales, deberá declararse en el apartado correspondiente del apartado G_2 de la página 9 de la declaración. Ahora bien, al haberse producido una recompra de acciones homogéneas dentro del plazo fijado por la Ley (dos meses), no podrá efectuarse la integración de esta pérdida en la declaración del propio ejercicio, sino en la del ejercicio en que se proceda a la transmisión total o parcial de las acciones adquiridas.

Notas:

(1) Del valor de transmisión se ha deducido la cantidad abonada en concepto de Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

(2) El valor de adquisición actualizado se determina de la siguiente forma:

- Importe real de la adquisición: (90.151,82 x 1,2780).....	+ 115.214,03
- Gastos y tributos: (7.159,86 x 1,3502).....	+ 9.667,24
- Amortización año 1995: (1,5% s/90.151,82 x 0,6) x 1,3502	– 1.095,51
- Amortización año 1996: (1,5% s/90.151,82 x 0,6) x 1,3040	– 1.058,02
Total valor de adquisición actualizado.....	122.727,74

Las amortizaciones correspondientes a los ejercicios 1995 y 1996 se han calculado sobre el valor del piso a efecto del Impuesto sobre el Patrimonio, excluido el valor correspondiente al suelo. Dicho valor, de acuerdo con las especificaciones contenidas en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, representa el 40 por 100 del total. Asimismo, se ha utilizado el porcentaje del 1,5 por 100 para calcular dichas amortizaciones al ser éste el que correspondía de acuerdo con lo dispuesto en el anterior Reglamento del Impuesto.

(3) La ganancia patrimonial generada hasta el 19-01-2006, se ha determinado distribuyendo la ganancia patrimonial total entre el número de días existente entre la fecha de adquisición del piso (20-12-1994) y el 19-01-2006, que asciende a 4.049 días, respecto del número total de días que el piso ha permanecido en el patrimonio del contribuyente, es decir, entre los días 20-12-1994 y 01-07-2010, que asciende a 5.672 días.

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 9 del Modelo D-100)

G2 Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales

• Ganancias y pérdidas patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (sociedades y fondos de Inversión)

Acciones o participaciones transmitidas y titulares:		Sociedad / Fondo 1	Sociedad / Fondo 2	Sociedad / Fondo 3	
Contribuyente titular de las acciones o participaciones	320	Declarante	320	320	Si las columnas previstas en este apartado fuesen insuficientes, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan .... ☐
NIF de la sociedad o fondo de Inversión	321	G83000000	321	321	
Resultados netos:					Totales
Positivos: Ganancias patrimoniales netas	322	901,52	322	322	329 901,52
Negativos: Pérdidas patrimoniales netas	323		323	323	330

• Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de acciones o participaciones negociadas en mercados oficiales

Acciones o participaciones transmitidas y titulares:		Entidad emisora 1	Entidad emisora 2	Entidad emisora 3	
Contribuyente titular de los valores transmitidos	340	Declarante	340	340	Si las columnas previstas en este apartado fuesen insuficientes, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan .... ☐
Denominación de los valores transmitidos (entidad emisora)	341	T.S.A.	341	341	
Importe global de las transmisiones efectuadas en 2010	342	12.020,24	342	342	
Valor de adquisición global de los valores transmitidos	343	16.828,34	343	343	
Resultados:					
Ganancias patrimoniales. Importe obtenido	344		344	344	Totales
Ganancias patrimoniales. Importe computable	345		345	345	349
Pérdidas patrimoniales. Importe obtenido	346	4.808,10	346	346	
Pérdidas patrimoniales. Importe computable	347	0,00	347	347	350 0,00

• Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales

Titularidad y datos del elemento patrimonial transmitido:		Elemento patrimonial 1	Elemento patrimonial 2	
Contribuyente titular del elemento patrimonial transmitido	360	Declarante	360	Si las columnas previstas en este apartado fuesen insuficientes, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan .... ☐
Tipo de elemento patrimonial. Clave *(véase la Guía)*	361	3	361	
En caso de inmuebles: Situación. Clave *(véase la Guía)*	362	1	362	
Referencia catastral	363	0042807VK4704A0003KI	363	
Fechas y valores de transmisión y de adquisición:				
Fecha de transmisión (día, mes y año)	364	01.07.2010	364	
Fecha de adquisición (día, mes y año)	365	20.12.1994	365	
Valor de transmisión	366	131.321,14	366	
Valor de adquisición (actualizado en caso de inmuebles)	367	122.727,74	367	
Si la diferencia [366] – [367] es negativa:				
Pérdida patrimonial obtenida: diferencia (366 – 367) negativa	368		368	Totales
Pérdida patrimonial imputable a 2010	369		369	383
Si la diferencia [366] – [367] es positiva:				
Ganancia patrimonial obtenida: diferencia (366 – 367) positiva	370	8.593,40	370	
Elementos no afectos a actividades económicas:				
Parte de la ganancia patrimonial susceptible de reducción	371	6.134,46	371	
N.º de años de permanencia hasta el 31-12-1994, en su caso	372	1	372	
Reducción aplicable (disp. transitoria 9.ª de la Ley del Impuesto)	373	681,54	373	
Ganancia patrimonial reducida (370 – 373)	374	7.911,87	374	
Ganancia exenta por reinversión (sólo vivienda habitual)	375	---	375	
Ganancia patrimonial reducida no exenta (374 – 375)	376	7.911,87	376	Totales
Ganancia patrimonial reducida no exenta imputable a 2010	377	7.911,87	377	384 7.911,87
Elementos afectos a actividades económicas:				
Reducción (licencia municipal autotaxis en estimación objetiva)	378		378	
Ganancia patrimonial reducida (370 – 378)	379		379	Totales
Ganancia patrimonial reducida imputable a 2010	380		380	385

Capítulo 12. Integración y compensación de rentas

Sumario

Introducción

Reglas de integración y compensación de rentas

Integración y compensación de rentas en la base imponible general

Fase 1ª. Determinación de la base imponible general obtenida en el período impositivo

Fase 2ª. Compensación de partidas negativas obtenidas en el propio período o en ejercicios anteriores pendientes de compensación

Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro

Fase 1ª. Determinación de la renta del ahorro obtenida en el período impositivo

Fase 2ª. Compensación de partidas negativas pendientes de ejercicios anteriores

Reglas de integración y compensación en tributación conjunta

Caso práctico

Introducción

La renta obtenida por el contribuyente a lo largo del período impositivo se ordena según el origen o fuente de la misma (art. 6.2 Ley IRPF), en tres categorías fiscales:

- **Rendimientos.**
- **Imputaciones de rentas.**
- **Ganancias y pérdidas patrimoniales.**

Esta clasificación despliega sus efectos especialmente en la cuantificación de las rentas. Así:

- Los rendimientos netos se obtienen por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, sin perjuicio de la aplicación de las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan.

- Las imputaciones de renta se cuantifican aplicando directamente los criterios y reglas establecidas legalmente.

- Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinan, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

Sin embargo, **a efectos del cálculo del impuesto,** las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo, se clasifican en los dos grupos siguientes:

1º Renta general (Arts. 44 y 45 Ley IRPF).

Este grupo comprende los siguientes componentes de la renta del contribuyente:

- **Rendimientos** del trabajo, del capital inmobiliario, del capital mobiliario (exclusivamente los previstos en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley del IRPF. Es decir, entre otros, los derivados de la propiedad intelectual, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos y de la cesión del derecho a la explotación de la imagen) y los derivados del ejercicio de actividades económicas.
- **Imputaciones de rentas** inmobiliarias, de transparencia fiscal internacional, de la cesión de derechos de imagen, de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales, de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.
- **Ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de elementos patrimoniales.**

2º Renta del ahorro (Arts. 44 y 46 Ley IRPF).

La renta del ahorro está constituida por los siguientes componentes:

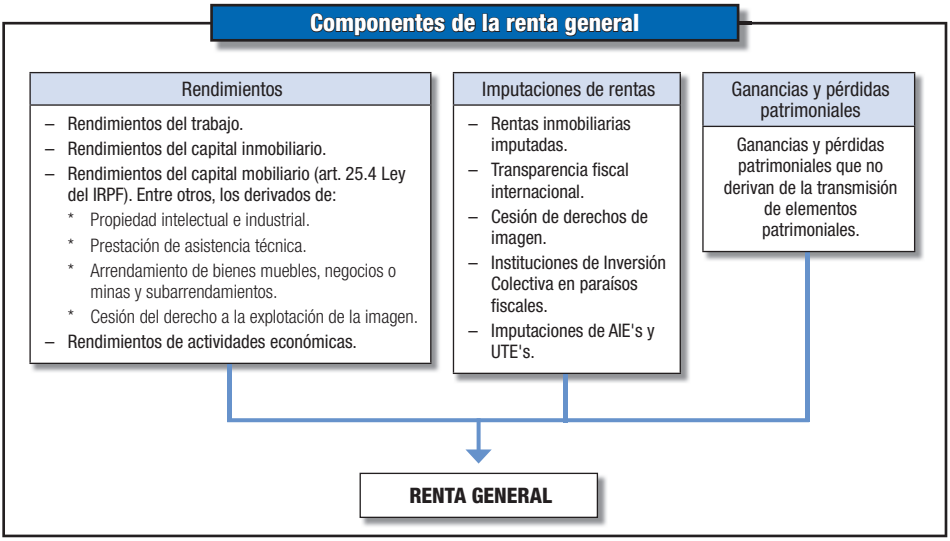
- **Rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de la Ley del IRPF**. Es decir, los derivados de la participación de fondos propios de cualquier tipo de entidad, los obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, los procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, así como las rentas derivadas de la imposición de capitales.

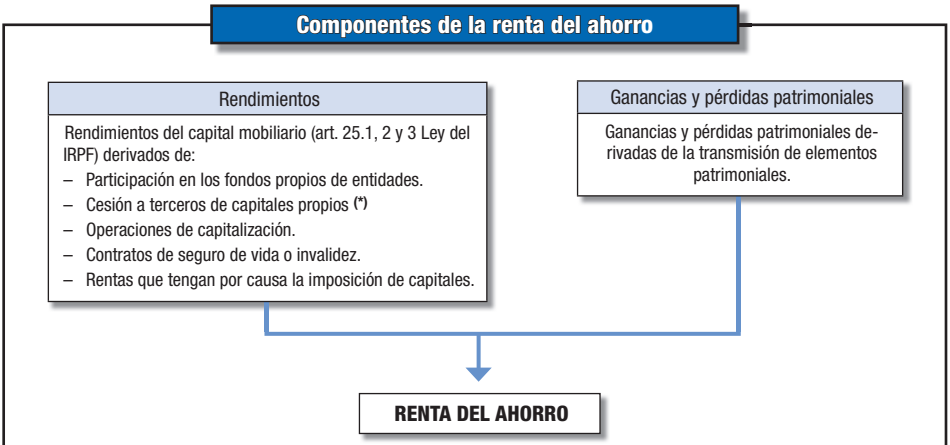
No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley del IRPF correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. En las páginas 129 y s. del Capítulo 5 se contiene un ejemplo en el que se detallan

las operaciones necesarias para determinar la parte del rendimiento que debe integrarse en la base imponible general.

- **Las ganancias y pérdidas que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.**

En los cuadros siguientes se recogen, de forma gráfica, los componentes de la renta general y de la renta del ahorro.





(*) Salvo el exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en dicha fecha. Véase las páginas 128 y ss. del Capítulo 5.

Reglas de integración y compensación de rentas

(Art. 47 Ley IRPF).

Como paso previo al cálculo del impuesto, debe procederse a la integración y compensación de las cuantías positivas y negativas de las rentas del contribuyente.

La integración y compensación de las rentas se efectúa dentro de cada uno de los grupos o partes en que las mismas se clasifican: renta general y renta del ahorro, conforme a las reglas y principios que a continuación se comentan, sin que pueda efectuarse integración y compensación alguna entre las rentas integrantes de cada uno de dichos grupos.

Como resultado de la aplicación de las reglas de integración y compensación de rentas se obtiene, respectivamente, la base imponible general y la base imponible del ahorro.

Integración y compensación de rentas en la base imponible general (Art. 48 Ley IRPF).

La integración y compensación de rentas en la base imponible general se realiza en dos fases: la primera, tiene por objeto determinar la base imponible general obtenida en el propio período y, la segunda, compensar las partidas negativas obtenidas en el propio período o en ejercicios anteriores que estén pendientes de compensación:

Fase 1ª. Determinación de la base imponible general obtenida en el período impositivo

a) Los rendimientos netos (del trabajo, del capital inmobiliario, del capital mobiliario en los términos anteriormente comentados y de actividades económicas), cuyos resultados, en su caso, reducidos pueden ser positivos o negativos, **y las imputaciones de rentas** (inmobiliarias, de transparencia fiscal internacional, de cesión de derechos de imagen, de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales y de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas), cuyos resultados, en caso de que existan estas rentas, siempre deben ser positivos, con excepción de las derivadas de las agrupaciones de interés económico y de las uniones temporales de empresas que pueden imputar bases imponibles negativas, **se integran y compensan entre sí sin limitación alguna, obteniéndose un saldo total positivo o negativo**.

En todo caso, este saldo resultante se integrará en la base imponible general, sin perjuicio de las compensaciones que puedan realizarse con el importe positivo del mismo tal y como más adelante se comenta.

b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de transmisiones de elementos patrimoniales se integran y compensan exclusivamente entre sí, originando como resultado un saldo positivo (importe de las ganancias superior al de las pérdidas) o negativo (importe de las pérdidas superior al de las ganancias).

- **El saldo positivo** se integra en la base imponible general.
- **El saldo negativo** resultante no puede integrarse en la base imponible general, sino que únicamente puede compensarse en los términos que a continuación se comentan.

Fase 2ª. Compensación de partidas negativas obtenidas en el propio período o en ejercicios anteriores pendientes de compensación

Partidas negativas obtenidas en el propio período impositivo.

De acuerdo con lo anteriormente comentado, las partidas negativas obtenidas en el propio período únicamente pueden ser las siguientes:

a) Saldo negativo de rendimientos e imputaciones de rentas.

Este saldo negativo debe compensarse con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de elementos patrimoniales obtenidas, en su caso, en el propio período.

Si tras dicha compensación aún restase saldo negativo, éste se integrará con tal signo en la base imponible general.

b) Saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de transmisiones de elementos patrimoniales.

Este saldo negativo únicamente debe compensarse con el saldo positivo de rendimientos e imputaciones de rentas obtenidas en el período impositivo, con el límite máximo del 25 por 100 de dicho saldo positivo.

El resto no compensado se compensará en los cuatro años siguientes en este orden:

- En primer lugar, con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de este mismo grupo que, en su caso, se obtengan.
- En segundo y último lugar, con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas, con el límite del 25 por 100 del saldo, en su caso, obtenido.

La compensación se efectuará en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y en ningún caso se efectuará esta compensación fuera del plazo de cuatro años mediante acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

Partidas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación.

De acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria séptima de la Ley del IRPF, las partidas negativas procedentes de ejercicios anteriores que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2010, únicamente son **los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio 2006 con período de generación igual o inferior a un año, así como los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 a integrar en la base imponible general.**

Dichos saldos se compensarán de la siguiente forma:

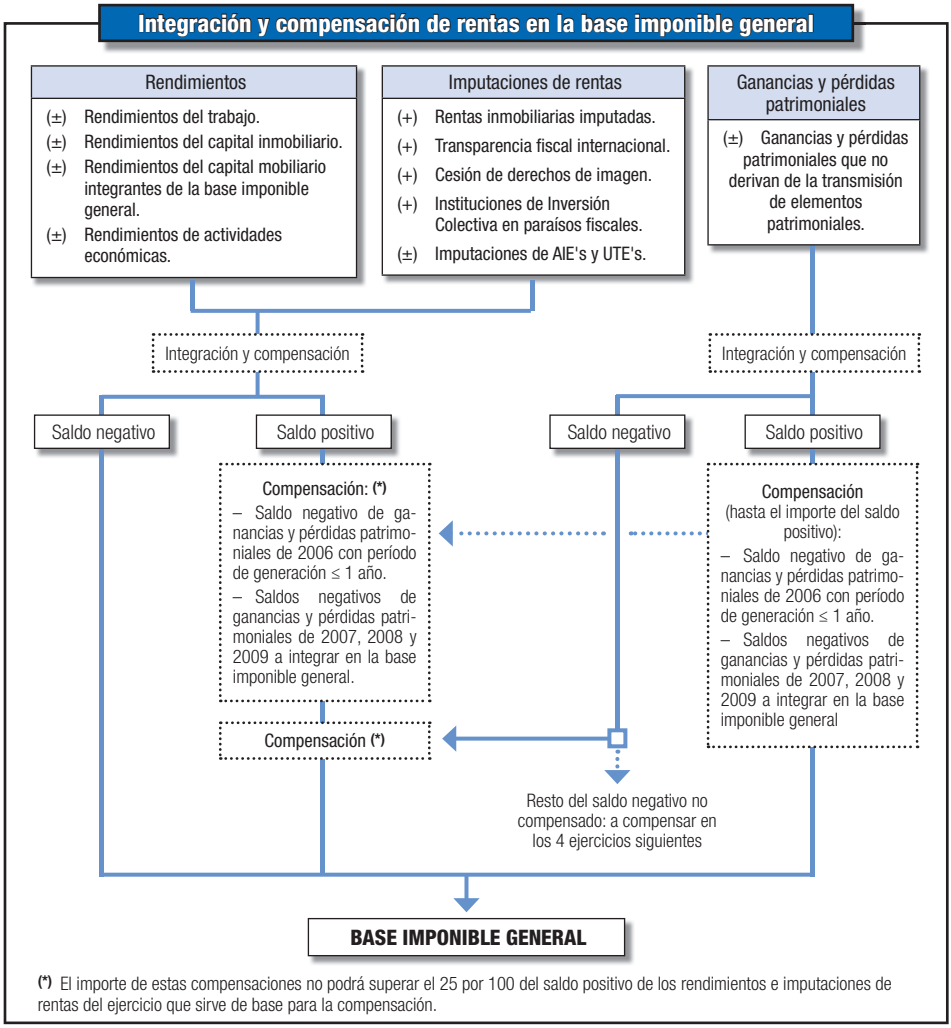
- **En primer lugar**, con el **saldo neto positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales obtenidas en el propio ejercicio**, hasta la cuantía máxima del importe de dicho saldo.
- **El resto no compensado** por insuficiencia del saldo anterior deberá compensarse **con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas, con el límite máximo del 25 por 100 de este último saldo positivo.**

Concurrencia de partidas negativas del propio período impositivo y de ejercicios anteriores que estén pendientes de compensación.

Cuando concurran partidas negativas del propio período impositivo **(saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de elementos patri-**

moniales) con partidas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación **(saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2006 con período de generación igual o inferior a un año** y **los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 a integrar en la base imponible general)** el contribuyente podrá optar por aplicar el orden de compensación que desee, teniendo en cuenta que tanto la compensación de los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de ejercicios anteriores como la del saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales del propio ejercicio tiene **como límite máximo el 25 por 100 del saldo positivo de rendimientos e imputaciones de rentas del ejercicio**.

En el cuadro siguiente se recogen, de forma gráfica, la integración y compensación de rentas en la base imponible general.



Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro (Art. 49 Ley IRPF).

La integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro se realiza, de forma similar a la comentada en el epígrafe anterior, en dos fases: la primera tiene por objeto determinar la base imponible del ahorro obtenida en el propio período impositivo y, la segunda, compensar con el saldo positivo, en su caso, obtenido las partidas negativas procedentes de ejercicios anteriores que estén pendientes de compensación.

Fase 1ª. Determinación de la renta del ahorro obtenida en el período impositivo

a) Los rendimientos del capital mobiliario integrantes de la base imponible del ahorro (los derivados de la participación en fondos propios de entidades, de la cesión a terceros de capitales propios, de las operaciones de capitalización, de los contratos de seguros de vida o invalidez y las rentas que tengan por causa la imposición de capitales) **se integran y compensan exclusivamente entre sí en cada período impositivo**, originando como resultado un saldo positivo o negativo.

- **El saldo positivo** resultante de dicha compensación se integra en la base imponible del ahorro, sin perjuicio de la compensación que más adelante se comenta.
- **El saldo negativo** no puede integrarse en la base imponible del ahorro, sino que sólo se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes.

b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales se integran y compensan exclusivamente entre sí en cada período impositivo, originando como resultado un saldo positivo o negativo.

- **El saldo positivo** resultante de dicha compensación se integra en la base imponible del ahorro, sin perjuicio del régimen de compensaciones que más adelante se comenta.
- **El saldo negativo** no puede integrarse en la base imponible del ahorro, sino que sólo se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes.

Las compensaciones anteriores deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo antes citado mediante la acumulación a rentas negativas de ejercicios posteriores.

Fase 2ª. Compensación de partidas negativas pendientes de ejercicios anteriores

Las partidas negativas procedentes de ejercicios anteriores pendientes de compensación a 1 de enero de 2010 únicamente pueden ser **los saldos negativos de rendimientos del capital mobiliario de 2007, 2008 y 2009 a integrar en la base imponible del ahorro, el saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio 2006 con período de generación superior a un año y los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 a integrar en la base imponible del ahorro.** (Disposición transitoria séptima Ley IRPF).

Dichos saldos netos negativos deberán compensarse de la siguiente forma:

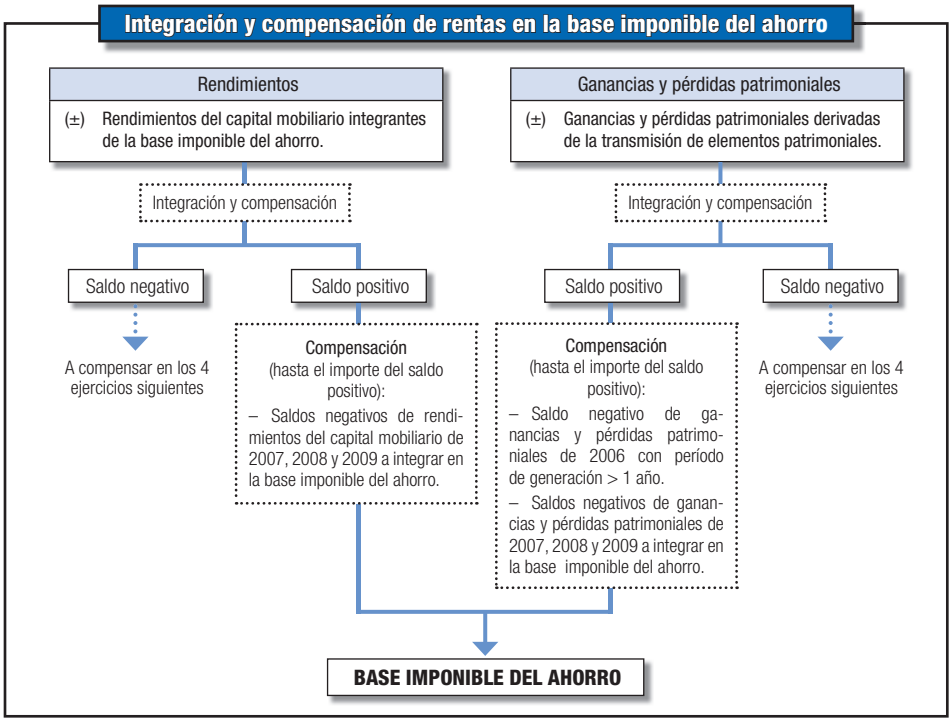
- Los saldos negativos de rendimientos del capital mobiliario de 2007, 2008 y 2009 con el saldo positivo de idénticos rendimientos obtenidos en 2010, hasta el importe del saldo positivo.

- Los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales con el saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales obtenido en el propio ejercicio, hasta el importe del saldo positivo.

En ningún caso se efectuará la compensación fuera del plazo de cuatro años, mediante la acumulación a saldos netos negativos o a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

> ▪ ***Recuerde:*** *a efectos de la compensación e integración de rentas, la base imponible general y la base imponible del ahorro representan compartimentos estancos, por lo que no puede existir integración y compensación entre las rentas que integran cada una de dichas bases imponibles.*

Las operaciones comentadas se recogen, de forma gráfica, en el siguiente cuadro:



Reglas de integración y compensación en tributación conjunta

En tributación conjunta serán compensables con arreglo a las normas anteriormente comentadas, las partidas negativas realizadas y no compensadas a 1 de enero de 2010 por los contribuyentes componentes de la unidad familiar, incluso aunque deriven de períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

Las partidas negativas determinadas en tributación conjunta serán compensables exclusivamente en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas de individualización de rentas contenidas en la Ley del impuesto.

Caso práctico

Don A.P.G. ha obtenido en el año 2010 las siguientes rentas:

- Rendimiento neto reducido del trabajo 60.101,21
- Rendimiento neto reducido de actividad económica ..... – 5.000,00
- Imputación de rentas inmobiliarias 305,25
- Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible general 4.510,50
- Pérdida patrimonial a integrar en la base imponible general 9.616,19
- Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro 5.650,30
- Pérdida patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro 1.600,00

Asimismo, el contribuyente tiene pendiente de compensación las siguientes partidas procedentes de los ejercicios que se indican:

- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2006 con período de generación superior a un año 2.103,54
- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2006 con período de generación inferior a un año 601,01

Efectuar la integración y compensación de dichas rentas en la declaración del ejercicio 2010.

Solución:

1. Integración y compensación de rentas en la base imponible general:

a) Rendimientos e imputaciones de rentas del ejercicio 2010:

- Trabajo	60.101,21	
- Actividad económica	- 5.000,00	
- Imputación de rentas inmobiliarias	305,25	
Saldo neto		55.406,46

b) Ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio 2010 a integrar en la base imponible general:

- Ganancias	4.510,50	
- Pérdidas	9.616,19	
Saldo neto		– 5.105,69

c) Compensación de partidas negativas de ejercicios anteriores y del saldo negativo de pérdidas y ganancias patrimoniales del propio ejercicio 2010:

- Compensación del saldo neto negativo de 2006	601,01	
- Compensación del saldo neto negativo de 2010 **(1)**	5.105,69	
Total compensaciones	5.706,70	
Base imponible general (55.406,46 - 5.706,70)		49.699,76

(1) El límite de compensación de los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2006 y de 2010 asciende conjuntamente a 13.851,62 (25 por 100 s/55.406,46).

2. Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro:

- Saldo neto positivo de ganancias y pérdidas del ejercicio 2010: (5.650,30 - 1.600,00)	4.050,30
- Compensación saldo neto negativo de 2006 superior a un año	2.103,54
Base imponible del ahorro (4.050,30 - 2.103,54)	1.946,76

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 10 del Modelo D-100)

G5 Integración y compensación de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2010

Ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible general:

Suma de ganancias patrimoniales (224 + 300 + 304 + 310 + 311 + 312 + 415) 440: 4.510,50

Suma de pérdidas patrimoniales (225 + 313) 441: 9.616,19

Saldo neto de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2010 a integrar en la base imponible general

- Si la diferencia (440 – 441) es positiva 450:
- Si la diferencia (440 – 441) es negativa 442: 5.105,69

Ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro:

Suma de ganancias patrimoniales (226 + 329 + 349 + 384 + 385 + 395) 443: 5.650,30

Suma de pérdidas patrimoniales (227 + 330 + 350 + 383 + 405) 444: 1.600,00

Saldo neto de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2010 a integrar en la base imponible del ahorro

- Si la diferencia (443 – 444) es positiva 457: 4.050,30
- Si la diferencia (443 – 444) es negativa..... 445:

H Base imponible general y base imponible del ahorro

Base imponible general:

Saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2010 a integrar en la base imponible general 450:

Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2006 a 2009 a integrar en la base imponible general (máximo: el importe de la casilla 450) 451:

Saldo neto de los rendimientos a integrar en la base imponible general y de las imputaciones de renta 452: 55.406,46

(021 + 050 + 080 + 085 + 140 + 170 + 197 + 220 + 222 + 223 + 245 + 255 + 265 + 275)

Compensaciones (si la casilla 452 es positiva y con el límite conjunto del 25 por 100 de su importe):

Resto de los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2006 a 2009 a integrar en la base imponible general 453: 601,01

Saldo neto negativo de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2010 a integrar en la base imponible general 454: 5.105,69

Base imponible general (450 – 451 + 452 – 453 – 454) 455: 49.699,76

Saldo neto negativo de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2010 a integrar en la base imponible general: importe pendiente de compensar en los 4 ejercicios siguientes (442 – 454) 456:

Base imponible del ahorro:

Saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2010 a integrar en la base imponible del ahorro 457: 4.050,30

Compensación (si la casilla 457 es positiva y hasta el máximo de su importe):

Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2006 a 2009 a integrar en la base imponible del ahorro 458: 2.103,54

Saldo de los rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro (suma de las casillas 035 y 221 de las páginas 3 y 8 de la declaración) .....

- Si el saldo es negativo 459:
- Si el saldo es positivo 460:

Compensación (si el saldo anterior es positivo y hasta el máximo de su importe):

Saldo neto negativo de rendimientos del capital mobiliario de 2007, 2008 y 2009 a integrar en la base imponible del ahorro 461:

Base imponible del ahorro (457 – 458 + 460 – 461) 465: 1.946,76

Capítulo 13. Determinación de la renta del contribuyente sujeta a gravamen: base liquidable

Sumario

Introducción

Reducciones de la base imponible general

1. Reducción por tributación conjunta
2. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social
3. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad
4. Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad
5. Reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos
6. Reducción por cuotas de afiliación y aportaciones a los partidos políticos.
7. Reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel

Base liquidable general y base liquidable general sometida a gravamen

Determinación de la base liquidable general (

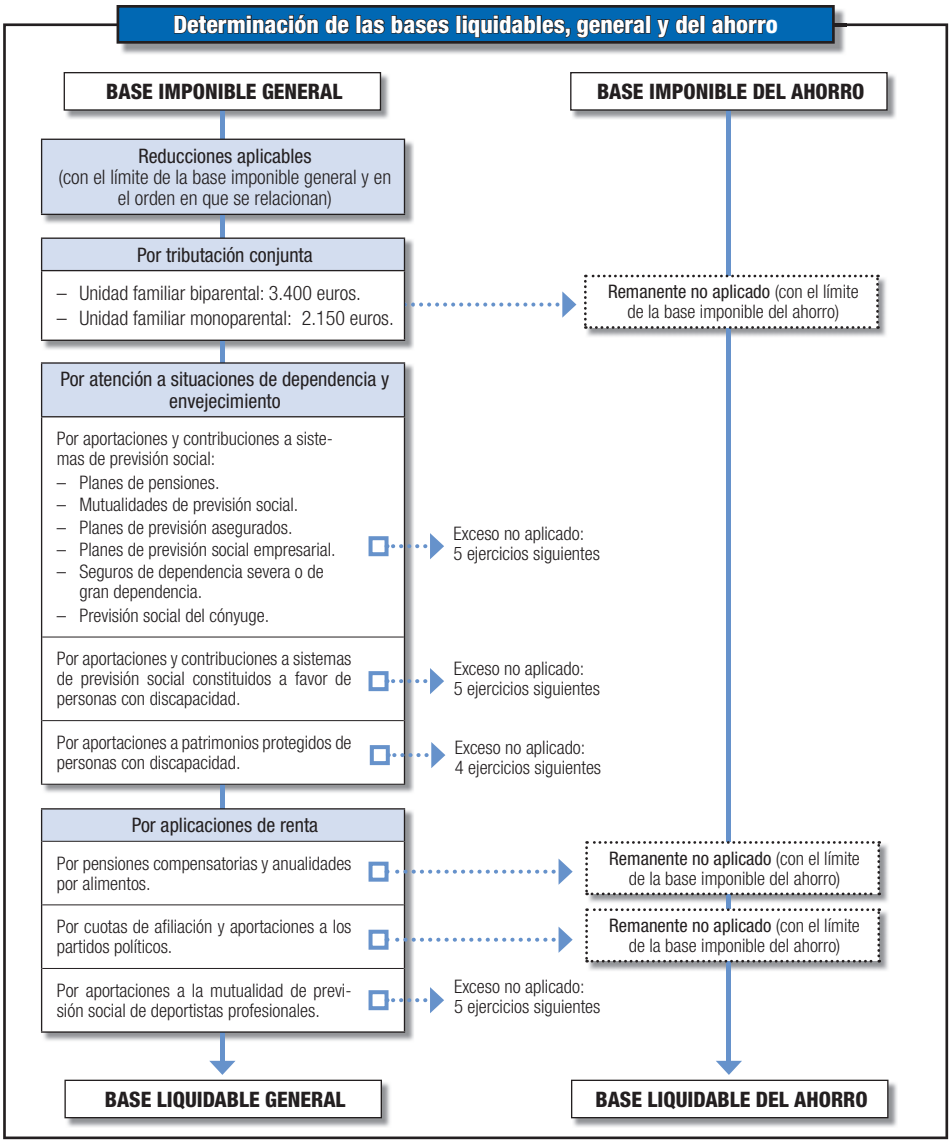
Determinación de la base liquidable general sometida a gravamen

Base liquidable del ahorro

Caso práctico

Introducción

Una vez determinadas la **base imponible general y la base imponible del ahorro**, como consecuencia del procedimiento de integración y compensación de rentas comentado en el capítulo anterior, debe procederse a la determinación de la **base liquidable general y base liquidable del ahorro** (Art. 50 Ley IRPF). El proceso de determinación de estas últimas magnitudes puede representarse esquemáticamente de la siguiente forma:



La base liquidable general es el resultado de practicar en la base imponible general las reducciones legalmente establecidas cuyo comentario se realiza en este Capítulo.

La base liquidable del ahorro es el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente no aplicado, si lo hubiere, de las reducciones por tributación conjunta, por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos y por cuotas de afiliación y aportaciones a los partidos políticos, sin que ésta pueda resultar negativa como consecuencia de tales minoraciones.

Reducciones de la base imponible general

▪ ***Importante:*** *las reducciones de la base imponible general se aplicarán en el orden en el que a continuación se relacionan, sin que la misma pueda resultar negativa como consecuencia de dichas reducciones.*

1. Reducción por tributación conjunta (Art. 84.2.3º y 4º Ley del IRPF).

1.1. Unidades familiares integradas por ambos cónyuges.

En declaraciones conjuntas de unidades familiares integradas por ambos cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera, los hijos menores que convivan, así como los mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, **la base imponible se reducirá en 3.400 euros anuales.**

1.2. Unidades familiares monoparentales.

En declaraciones conjuntas de unidades familiares monoparentales, es decir, las formadas, en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial, por el padre o la madre y todos los hijos menores o mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada que convivan con uno u otra, **la base imponible se reducirá en 2.150 euros anuales.**

▪ ***Importante:*** *no se aplicará esta reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.*

La reducción que proceda de las comentadas se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiere, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

2. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (Arts. 51 y 52 Ley del IRPF y 49 a 51 Reglamento).

2.1. Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones.

Pueden reducir la base imponible general:

• **Las aportaciones realizadas por los partícipes**, así como **las contribuciones empresariales imputadas** en concepto de rendimiento del trabajo en especie por el promotor de planes de pensiones del sistema empleo. Todo ello, en los términos del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE del 13 de diciembre).

• Las **aportaciones realizadas por los partícipes a los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo**, de 3 de junio de 2003,

relativas a las actividades y supervisión de fondos de pensiones de empleo, **incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las contribuciones se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación.

b) Que se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

c) Que se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista la contribución.

d) Que las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

2.2. Aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social.

En relación con la reducción de dichas aportaciones y contribuciones, deben tenerse en cuenta los siguientes supuestos, condiciones particulares y requisitos:

Requisitos subjetivos.

A) Profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social.

Dan derecho a reducción las **cantidades abonadas** en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social **por profesionales** no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, **por sus cónyuges y familiares** consanguíneos en primer grado, así como **por los trabajadores de las citadas mutualidades**, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; muerte del partícipe o beneficiario y dependencia severa o gran dependencia del partícipe), siempre que dichas cantidades no hayan tenido la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas. (1)

B) Profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social.

Dan derecho a reducción las **cantidades abonadas** en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social **por profesionales o empresarios** individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, **por sus cónyuges y familiares consanguíneos** en primer grado, así como **por los trabajadores de las citadas mutualidades** en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias comentadas en el párrafo anterior.

C) Trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores.

Dan derecho a reducción las **cantidades abonadas** en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social **por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores**, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondo

(1) Véase, dentro del Capítulo 7, el punto "Especialidades en el IRPF de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional", página 180.

de Pensiones, relativa a la protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores.

Asimismo, dan derecho a reducción las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con las mutualidades de previsión social que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por los **mutualistas colegiados** que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus **cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado**, así como por los **trabajadores de las citadas mutualidades**, siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurran las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Dichas contingencias se comentan en la letra A) anterior.

Requisitos objetivos.

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos para los planes de pensiones por el artículo 8.8 del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (desempleo de larga duración o enfermedad grave). Las cantidades percibidas en estas situaciones están sujetas al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones.

2.3. Primas satisfechas a los planes de previsión asegurados.

Los planes de previsión asegurados, cuyas primas pueden ser objeto de reducción de la base imponible general, se incorporaron a los sistemas de previsión social, a partir de 01-01-2003, con la reforma parcial del IRPF operada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, (BOE del 19).

Los planes de previsión asegurados se definen legalmente como contratos de seguro que deben cumplir los siguientes requisitos:

a) El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario.

No obstante, en el caso de fallecimiento, podrá generar derecho a prestaciones en los términos previstos en la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones.

b) Las contingencias cubiertas deberán ser únicamente las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; muerte del partícipe o beneficiario y dependencia severa o gran dependencia del partícipe), debiendo tener como cobertura principal la de jubilación en los términos establecidos en el artículo 49.1 del Reglamento del IRPF.

Sólo se permitirá la disposición anticipada, total o parcial, en estos contratos, en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (desempleo de larga duración o enfermedad grave). El derecho de disposición anticipada se valorará por el importe de la provisión matemática a la que no se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos. No obstante, en el caso de que la entidad cuente con inversiones afectas el derecho de disposición anticipada se valorará por el valor de mercado de los activos asignados.

c) Los planes de previsión asegurados tendrán obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

d) En el condicionado de la póliza debe constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión asegurado.

e) Los tomadores de los planes de previsión asegurados podrán, mediante decisión unilateral, movilizar su provisión matemática a otro plan de previsión asegurado del que sean tomadores,

o a uno o varios planes de pensiones del sistema individual o asociado de los que sean partícipes. Una vez alcanzada la contingencia, la movilización sólo será posible si las condiciones del plan lo permiten.

El procedimiento para efectuar la movilización de la provisión matemática se regula en el artículo 49.3 del Reglamento del IRPF.

2.4. Aportaciones a los planes de previsión social empresarial.

Dan derecho a reducción las aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial regulados en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, relativa a la protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores, incluidas las contribuciones del tomador.

En todo caso, los planes de previsión social empresarial deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) A este tipo de contratos deben resultar aplicables los principios de no discriminación, capitalización, irrevocabilidad de aportaciones y atribución de derechos establecidos en el artículo 5.1 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

b) La póliza establecerá las primas que deba satisfacer el tomador, las cuales serán objeto de imputación a los asegurados.

c) En el condicionado de la póliza debe constar de forma expresa y destacada que se trata de un Plan de Previsión Social Empresarial, quedando reservada esta denominación a los contratos de seguro que cumplan los requisitos legalmente establecidos.

d) Las contingencias cubiertas deberán ser únicamente las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; fallecimiento y dependencia severa o gran dependencia del partícipe), debiendo tener como cobertura principal la de jubilación en los términos establecidos en el artículo 49.1 del Reglamento del IRPF.

e) Los planes de previsión social empresarial tendrán obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

2.5. Primas satisfechas a seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia.

Pueden ser objeto de reducción las **primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia** conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación e dependencia (BOE del 15).

Ámbito subjetivo.

Dan derecho a reducir la base imponible general del IRPF las **primas satisfechas por:**

a) El propio contribuyente.

b) Las personas que tengan con el contribuyente una relación de parentesco, en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive.

c) El cónyuge del contribuyente.

d) Las personas que tuviesen al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

Las primas satisfechas por las personas a que se refieren las letras b), c) y d) anteriores no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ámbito objetivo.

Los mencionados seguros privados deberán cumplir en todo caso los siguientes requisitos:

a) El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario.

No obstante en el caso de fallecimiento, podrá generar derecho a prestaciones en los términos previstos en la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones.

b) El seguro tendrá obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

2.6. Normas comunes aplicables a las aportaciones a sistemas de previsión social.

1ª Aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible.

El conjunto de las aportaciones anuales máximas realizadas a los sistemas de previsión social anteriormente comentados en los puntos 2.1 a 2.5, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, que pueden dar derecho a reducir la base imponible general no podrá exceder de las cantidades previstas en el artículo 5.3 del Texto Refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Dichas cantidades son las siguientes:

- **10.000 euros anuales.**
- **12.500 euros anuales** para partícipes mayores de 50 años.

Este límite se aplicará individualmente a cada partícipe integrado en la unidad familiar.

La inobservancia por el partícipe del límite de aportación, salvo que el exceso de tal límite sea retirado antes del día 30 de junio del año siguiente, será sancionada con una multa equivalente al 50 por 100 de dicho exceso, sin perjuicio de la inmediata retirada del citado exceso.

Excepcionalmente, la empresa promotora podrá realizar aportaciones a un plan de pensiones de empleo del que sea promotor cuando sea preciso para garantizar las prestaciones en curso o los derechos de los partícipes de planes que incluya regímenes de prestación definida para la jubilación y se haya puesto de manifiesto, a través de las revisiones actuariales, la existencia de un déficit en el plan de pensiones.

2ª Exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2005 a 2009.

Las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social, incluidas las contribuciones imputadas por el promotor, que no hubieran podido reducirse en los ejercicios 2005 a 2009 por superar los límites máximos de reducción fiscalmente establecidos al efecto se imputarán al presente ejercicio, siempre que se hubiera solicitado en las respectivas declaraciones poder reducir el exceso en los cinco ejercicios siguientes.

La reducción de los excesos, que se efectuará con sujeción a los límites máximos de reducción que a continuación se comentan, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones efectuadas y contribuciones imputadas en el ejercicio.

3ª Límite máximo conjunto de reducción.

El límite fiscal conjunto de reducción por aportaciones y contribuciones imputadas por el promotor a los comentados sistemas de previsión social, incluidos, en su caso, los excesos pendientes de reducir, procedentes de los ejercicio 2005 a 2009, está constituido por la menor de las cantidades siguientes:

a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. Para contribuyentes **mayores de 50 años, el porcentaje será del 50 por 100.**

A estos efectos, se incluirán en la citada suma los rendimientos netos de actividades económicas atribuidos por entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que el contribuyente partícipe o miembro de las mismas ejerza efectivamente la actividad económica.

- ***Importante:*** *este límite porcentual no resulta aplicable a los excesos de aportaciones y contribuciones efectuadas a los sistemas de previsión social con anterioridad al 1 de enero de 2007 y que a dicha fecha se encontrasen pendientes de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma.*

b) 10.000 euros anuales. Para contribuyentes **mayores de 50 años, la cuantía anterior será de 12.500 euros.**

Particularidades relativas a los seguros de dependencia severa o de gran dependencia.

Sin perjuicio de los anteriores límites máximos de reducción, en el caso de primas satisfechas a seguros privados que cubran el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia, deberá tenerse en cuenta, además, que **el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas** que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, **no podrá exceder de 10.000 euros anuales**, con independencia de la edad del contribuyente y, en su caso, de la edad del aportante.

4ª Exceso de aportaciones y contribuciones correspondientes al ejercicio 2010.

Los partícipes, mutualistas o asegurados que hubieran efectuado aportaciones a los sistemas de previsión social podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas incluyendo, en su caso, las aportaciones del promotor o las realizadas por la empresa que les hubiesen sido imputadas, **que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite porcentual del 30/50 por 100** de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas anteriormente comentado.

A tal efecto, deberá efectuarse la correspondiente solicitud en la declaración del IRPF del presente ejercicio, cumplimentando las casillas ***640*** y ***641*** del apartado **K**, de la página 12 de la declaración.

- ***Importante:*** *en ningún caso podrán ser objeto de reducción los excesos que se produzcan sobre los límites máximos previstos para las aportaciones anuales. Tales excesos podrán ser retirados antes del 30 de junio del año siguiente a la aportación sin sanción.*

El exceso que, de acuerdo con lo señalado, proceda aplicar en los ejercicios siguientes se imputará dentro de los cinco ejercicios siguientes, respetando los límites legalmente establecidos anteriormente comentados, aunque el partícipe, mutualista o asegurado esté ya jubilado.

Cuando concurran aportaciones del propio ejercicio con excesos de ejercicios anteriores, se entenderán reducidos, en primer lugar, los excesos correspondientes a años anteriores.

5ª Régimen fiscal de las prestaciones percibidas.

Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones.[(2)]

[(2)] El régimen transitorio de reducciones aplicables a las prestaciones percibidas en forma de capital de los sistemas de previsión social y que deriven de contingencias acaecidas con anterioridad a 1 de enero de 2007, así como de las contingencias acaecidas con posterioridad a dicha fecha, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, se comenta en las páginas 87 y ss. del Capítulo 3.

En el caso de que la prestación se perciba en forma de renta vitalicia asegurada, se podrán establecer mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

6ª Disposición anticipada de derechos consolidados.

En el supuesto de que el partícipe, mutualista o asegurado dispusiera, total o parcialmente, de los derechos consolidados, así como de los derechos económicos derivados de los sistemas de previsión social anteriormente comentados, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora.

Dichas autoliquidaciones complementarias deberán presentarse en el plazo que medie entre la fecha de la disposición anticipada y el final del plazo reglamentario de presentación de la declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la disposición anticipada.

Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento de trabajo en el período impositivo en que se perciban.

Ejemplo:

Don S.M.G., soltero, de 57 años, solicitó en su declaración individual del IRPF, ejercicio 2009, reducir en los cinco ejercicios siguientes el exceso de 2.000 euros procedentes de aportaciones directas y de contribuciones imputadas por el promotor a planes de pensiones correspondientes al citado ejercicio y no reducidas en su declaración por insuficiencia de base imponible.

En el ejercicio 2010 el contribuyente ha realizado aportaciones por importe de 9.000 euros a un plan de pensiones del sistema empleo cuyo promotor es la empresa en la que trabaja. Asimismo, le han sido imputadas contribuciones empresariales al citado plan por importe de 3.500 euros.

Determinar la reducción aplicable por aportaciones a planes de pensiones en el ejercicio 2010, sabiendo que los rendimientos netos del trabajo del contribuyente ascienden a 20.500 euros y que su base imponible general es de 18.600 euros.

Solución:

- Base imponible general	18.600,00
- Reducción por aportaciones y contribuciones a planes de pensiones:	
- Reducción de excesos 2009 **(1)**	2.000,00
- Remanente de base imponible **(2)**	16.600,00
- Reducción aportaciones y contribuciones 2010 **(3)**	8.250,00
Total reducción 2010 **(3)**	10.250,00
- Base liquidable general	8.350,00
- Excesos del ejercicio 2010 **(4)**	4.250,00

Notas:

(1) Al concurrir aportaciones directas y contribuciones imputadas del propio ejercicio 2010 con excesos procedentes del ejercicio 2009, éstos deberán aplicarse en primer lugar. La reducción puede practicarse por su cuantía total (2.000 euros) sin necesidad de distinguir las aportaciones directas y las contribuciones imputadas.

El importe reducible no supera ninguno de los límites de reducción aplicables en 2010, que son los siguientes: 10.250 euros (50 por 100 s/20.500, siendo este último importe la suma de los rendimientos netos del trabajo percibidos por el contribuyente en el ejercicio); 12.500 euros anuales (importe máximo para contribuyentes mayores de 50 años) y 18.600 euros (importe de la base imponible general del contribuyente).

Solución (continuación):

(2) Una vez aplicado el exceso del ejercicio 2009, debe procederse a la determinación del remanente de la base imponible general, con objeto de practicar la reducción que corresponda por las aportaciones y contribuciones a planes de pensiones correspondientes al ejercicio 2010.

(3) Dado que el límite máximo de reducción para contribuyentes mayores de 50 años está constituido por la menor de las siguientes cantidades: 10.250 euros (50 por 100 s/20.500) ó 12.500 euros, y que éste resulta aplicable al conjunto del exceso del ejercicio 2009 pendiente de reducción y a las aportaciones y contribuciones del propio ejercicio 2010, únicamente puede aplicarse respecto de estas últimas una reducción de 8.250 euros (10.250 - 2.000).

(4) Los excesos correspondientes a las aportaciones directas y a las contribuciones imputadas del ejercicio 2010, cuyo importe asciende a 12.500 - 8.250 = 4.250, podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes.

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

Con independencia de las reducciones realizadas de acuerdo con el régimen general de aportaciones a sistemas de previsión social anteriormente comentado, **las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social del cónyuge** pueden reducir la base imponible general del contribuyente **con el límite máximo de 2.000 euros anuales**, sin que esta reducción pueda generar una base liquidable negativa, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.

b) Que las aportaciones se realicen a cualquiera de los sistemas de previsión social hasta ahora comentados de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge.

Las transmisiones entre cónyuges que se produzcan como consecuencia de este régimen especial de reducción no están sujetas, por expresa disposición legal, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hasta el límite de 2.000 euros anuales.

Compatibilidad con las reducciones aplicadas por aportaciones directas y contribuciones imputadas a sistemas de previsión social del contribuyente.

La aplicación de esta reducción en ningún caso puede suponer una doble reducción (para el contribuyente y su cónyuge partícipe) por las mismas aportaciones. Sin embargo, no existe limitación alguna en cuanto a quién (el contribuyente o su cónyuge partícipe) es el que aplica la reducción.

Si el cónyuge del contribuyente obtiene rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, y opta por aplicar la reducción fiscal de las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social de los que es partícipe, mutualista o titular, deberá determinar el importe de la reducción fiscal con arreglo a los límites máximos de reducción anteriormente comentados.

Si las aportaciones no pudieran ser reducidas en su totalidad entre ambos (el cónyuge, de acuerdo con los límites generales, y el contribuyente, según este régimen de reducción adicional), será el cónyuge partícipe, mutualista o titular quien solicite trasladar el exceso de aportaciones no reducido a ejercicios futuros. Al año siguiente, el exceso podrá ser reducido teniendo en cuenta nuevamente los límites aplicables a las aportaciones.

Ejemplo:

En el ejercicio 2010, la base imponible general de un contribuyente, de 44 años de edad, es de 49.884,00 euros, ascendiendo la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos por el mismo a 45.000 euros.

Por su parte, la base imponible general de su cónyuge, de 41 años de edad, es de 4.859,87 euros, siendo la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos por éste de 4.500 euros.

En dicho ejercicio, el contribuyente y su cónyuge han realizado aportaciones directas a sendos planes de pensiones de los que cada uno de ellos es partícipe, ascendiendo a 4.560,20 euros las aportaciones del contribuyente y a 3.005,06 euros las aportaciones del cónyuge.

Determinar las reducciones aplicables por razón de las aportaciones directas realizadas por el cónyuge.

Solución:

Con independencia de la reducción que, conforme al régimen general, corresponda a las aportaciones realizadas por el contribuyente a su propio plan de pensiones, para determinar las reducciones aplicables por razón de los 3.005,06 euros aportados por el cónyuge caben las siguientes opciones:

	Opción 1	Opción 2	Opción 3
Reducción aplicable por el cónyuge	1.350,00 (1)	1.005,06	Parte hasta 1.350,00 (3)
Reducción aplicable por el contribuyente.....	1.655,06	2.000,00 (2)	Resto hasta 2.000,00 (3)

(1) El cónyuge aplica, conforme al régimen general, la reducción máxima posible correspondiente a sus aportaciones. Dicha cantidad coincide con su límite máximo de reducción, 30 por 100 de la suma de sus rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el ejercicio (4.500 x 30% = 1.350). El resto (1.655,06) puede reducirlo el contribuyente, al no superar dicha cuantía el importe máximo de 2.000,00 euros.

(2) El contribuyente aplica la reducción máxima posible conforme al régimen de reducción adicional, y el cónyuge aplica la reducción correspondiente al resto de las cantidades aportadas, sin superar el límite máximo que le permite el régimen general: 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos individualmente en el ejercicio (4.500 x 30% = 1.350).

(3) Cada uno de los cónyuges aplica la reducción por el importe que desee, siempre que la correspondiente al contribuyente no supere 2.000,00 euros (límite máximo de la reducción adicional) y la correspondiente al cónyuge no supere 1.350 euros, (4.500 x 30%) y sin que la suma supere el importe total de 3.005,06 euros aportados por el cónyuge.

3. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad (Arts. 53 Ley IRPF y 50 y 51 del Reglamento).

Las aportaciones realizadas a planes de pensiones, mutualidades de previsión social, a planes de previsión asegurados, a planes de previsión social empresarial y a los seguros de dependencia constituidos a favor de personas con discapacidad dan derecho a reducir la base imponible general con arreglo al siguiente régimen financiero y fiscal:

3.1 Ámbito subjetivo.

Los sistemas de previsión social deben estar constituidos a favor de las **personas con discapacidad** que a continuación se relacionan:

a) Personas afectadas de un **grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100.**

b) Personas afectadas de un **grado de minusvalía psíquica igual o superior al 33 por 100.**

c) Personas cuya **incapacidad haya sido declarada judicialmente,** con independencia de su grado.

3.2 Personas que pueden efectuar las aportaciones.

a) La propia persona con discapacidad partícipe. En este caso, las aportaciones darán derecho a reducir la base imponible general en la declaración del contribuyente con discapacidad que las realiza.

b) Quienes tengan con la persona con discapacidad una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que

les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, siempre que la persona con discapacidad sea designada beneficiaria de manera única e irrevocable para cualquier contingencia.

> No obstante, la contingencia de muerte de la persona con discapacidad podrá generar derecho a prestaciones de viudedad u orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones a favor de la persona con discapacidad en proporción a la aportación de éstos.

Por expresa disposición legal contenida en el artículo 53.3 de la Ley del IRPF, las aportaciones realizadas por las personas mencionadas en esta letra b) no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3.3 Límite máximo de aportaciones.

a) 24.250 euros anuales para las aportaciones realizadas por las personas con discapacidad partícipes.

b) 10.000 euros anuales para las aportaciones realizadas por cada una de las personas con las que el partícipe con discapacidad tenga relación de parentesco, por el cónyuge o por los que le tuvieren a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. Todo ello, sin perjuicio de las aportaciones que estas personas puedan realizar a su respectivo plan de pensiones.

c) 24.250 euros anuales, computando tanto las aportaciones realizadas por la persona con discapacidad como las realizadas por todas aquellas otras que realicen aportaciones a favor del mismo partícipe con discapacidad.

3.4 Excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2005 a 2009.

Las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad que, por insuficiencia de base imponible, no hubieran podido reducirse en las declaraciones correspondientes a los ejercicio 2005 a 2009, podrán reducirse en el presente ejercicio, siempre que se hubiera solicitado en las respectivas declaraciones poder reducir el exceso en los cinco ejercicios siguientes.

La reducción de los excesos, que se efectuará con sujeción a los límites máximos de reducción que a continuación se comentan, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones directas o contribuciones empresariales imputadas en el propio ejercicio.

3.5 Límite máximo de reducción de la base imponible.

Las aportaciones realizadas y, en su caso, el exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2005 a 2009, podrán ser objeto de reducción de la base imponible del IRPF del presente ejercicio con los siguientes límites máximos:

a) 24.250 euros anuales para las aportaciones realizadas por la persona con discapacidad partícipe.

b) 10.000 euros anuales para las aportaciones realizadas por cada uno de aquellos con los que la persona con discapacidad tenga relación de parentesco o tutoría, así como por el cónyuge. Todo ello, sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propios planes de pensiones.

c) 24.250 euros anuales para el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las de la propia persona con discapacidad.

Cuando concurran varias aportaciones a favor de la misma persona con discapacidad, la reducción se efectuará, en primer lugar, sobre las aportaciones realizadas por la propia per-

sona con discapacidad, y sólo si las mismas no alcanzaran el límite de **24.250 euros anuales**, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base imponible de éstas, de forma proporcional a la cuantía de dichas aportaciones. (3)

- ***Importante:*** *cuando la propia persona con discapacidad realice simultáneamente aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social en general y a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, debe aplicarse como límite conjunto a ambos regímenes el límite mayor que existe individualmente para cada régimen.*

3.6 Exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio 2010.

Los contribuyentes que hayan realizado aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad en los términos anteriormente comentados podrán solicitar que las cantidades aportadas que, por insuficiencia de base imponible del ejercicio, no hayan podido ser objeto de reducción, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.

A tal efecto, la solicitud deberá realizarse en la declaración del IRPF del ejercicio en que las aportaciones realizadas no hayan podido ser reducidas por exceder de los límites antes mencionados, cumplimentando a tal efecto las casillas ***650*** y ***651*** del apartado K, de la página 12 de la declaración.

3.7 Percepción de prestaciones y disposición anticipada de derechos consolidados.

La percepción de las prestaciones y las consecuencias de la disposición anticipada de derechos consolidados en supuestos distintos a los previstos en la normativa reguladora de los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad son las comentadas en estas mismas rúbricas de las páginas 382 y 383 de este mismo Capítulo.

4. Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad (Arts. 54 Ley IRPF y 71 Reglamento).

4.1 El patrimonio protegido de las personas con discapacidad: beneficiarios.

La Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (BOE del 19), cuyo objeto es regular nuevos mecanismos de protección patrimonial de las personas con discapacidad, ha creado la figura del patrimonio especialmente protegido, que queda inmediata y directamente vinculado a la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad. Asimismo, la citada Ley establece un conjunto de medidas tendentes a favorecer la constitución de dichos patrimonios y la aportación, a título gratuito, de bienes y derechos a los mismos.

Pueden ser beneficiarios titulares de los patrimonios protegidos exclusivamente las personas con discapacidad afectadas por los siguientes grados de minusvalía:

- **Minusvalía psíquica igual o superior al 33 por 100**.
- **Minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100**.

(3) Véase, dentro del "Caso práctico" incluido en las páginas 395 y s. de este mismo Capítulo, el supuesto de concurrencia de aportaciones a un plan de pensiones constituido a favor de una persona con discapacidad.

4.2 Contribuyentes que pueden realizar aportaciones con derecho a reducción en el IRPF.

Darán derecho a reducir la base imponible general del IRPF del aportante, las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuadas, en dinero o en especie, por los siguientes contribuyentes:

a) Los que tengan con la persona discapacitada una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive.

b) El cónyuge de la persona con discapacidad.

c) Los que tuviesen a su cargo a la persona con discapacidad en régimen de tutela o acogimiento.

No generan derecho a reducción las siguientes aportaciones:

a) Las aportaciones de elementos afectos a la actividad efectuadas por los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas.

b) Las aportaciones respecto de las que el aportante tenga conocimiento, a la fecha de devengo del impuesto, que han sido objeto de disposición por el titular del patrimonio protegido.

c) Las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad titular del patrimonio protegido.

4.3 Excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2006 a 2009.

Las aportaciones realizadas que no hubieran podido reducirse en los ejercicios 2006 a 2009 por exceder de los límites cuantitativos de reducción fiscal o por insuficiencia de la base imponible, se imputarán al presente ejercicio, siempre que se hubiera solicitado en las respectivas declaraciones poder reducir el exceso en los cuatro ejercicios siguientes.

La reducción de los excesos, que se efectuará con sujeción a los límites máximos de reducción que a continuación se comentan, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones efectuadas en el ejercicio.

4.4 Importe y límites máximos de reducción.

Las aportaciones realizadas en el ejercicio al patrimonio protegido de las personas con discapacidad y, en su caso, el exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2006 a 2009, podrán ser objeto de reducción en la base imponible del presente ejercicio con arreglo a los siguientes límites máximos.

a) 10.000 euros anuales para cada aportante y por el conjunto de patrimonios protegidos a los que efectúe aportaciones.

b) 24.250 euros anuales para el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido.

Cuando concurran varias aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido y se supere este último límite, las reducciones correspondientes a dichas aportaciones habrán de ser minoradas de forma proporcional al importe de las respectivas aportaciones, de forma que el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas físicas que realicen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido no exceda de 24.250 euros anuales. (4)

(4) Véase, dentro del "Caso práctico" incluido en las páginas 395 y s. de este mismo Capítulo, el supuesto de concurrencia de aportaciones al patrimonio protegido de una persona con discapacidad.

c) El importe positivo de la base imponible general del aportante, una vez practicadas las reducciones correspondientes a los conceptos hasta ahora comentados.

Tratándose de aportaciones no dinerarias, se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), no existiendo ganancia ni pérdida patrimonial con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

- ***Importante:*** *para la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido las aportaciones tienen la consideración de rendimientos del trabajo.* **(5)**

4.5 Exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio 2010.

Las aportaciones que excedan de los límites máximos anteriormente comentados, incluido el relativo al importe positivo de la base imponible general del contribuyente, **darán derecho a reducir la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes**, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos los importes máximos de reducción.

En este supuesto, el contribuyente deberá cumplimentar, dentro del apartado K de la página 12 de la declaración, las casillas ***660*** y ***661***, en la última de las cuales se hará constar el importe de la aportación realizada en 2010 que no ha sido objeto de reducción.

4.6 Disposición anticipada de los bienes o derechos aportados.

Salvo en los casos de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores a que se refiere el artículo 43.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la disposición en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes de cualquier bien o derecho aportado al citado patrimonio protegido determinará las obligaciones fiscales que a continuación se comentan.

Tratándose de bienes o derecho homogéneos, se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar.

a) Aportante contribuyente del IRPF.

El aportante deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

b) Titular del patrimonio protegido.

El titular del patrimonio protegido que recibió la aportación, deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación por aplicación de la exención regulada en el artículo 7.w) de la Ley del IRPF **(6)**, mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

---

(5) La integración de los rendimientos del trabajo en la base imponible de la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se comenta en la página 71 del Capítulo 3.

(6) La exención alcanza un importe anual máximo conjunto de tres veces el IPREM. Véase la página 44.

En los casos en que la aportación se hubiera realizado al patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, la obligación de regularizar descrita en el apartado anterior deberá ser cumplida por dicho trabajador.

El trabajador titular del patrimonio protegido está obligado a comunicar a su empleador aportante las disposiciones anticipadas que se hayan realizado en el período impositivo.

En los casos en que la disposición se hubiera efectuado en el patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la citada comunicación también deberá efectuarla dicho trabajador.

La falta de comunicación o la realización de comunicaciones falsas, incorrectas o inexactas constituirá infracción tributaria leve sancionada con multa pecuniaria fija de 400 euros.

- ***Importante:*** *no tienen la consideración de actos de disposición anticipada aquéllos que, sujetándose al régimen de administración de la citada Ley 41/2003, supongan una administración activa del patrimonio protegido tendente a mantener la productividad e integridad de la masa patrimonial.*

5. Reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos (Art. 55 Ley IRPF).

5.1 Pensiones compensatorias a favor del cónyuge.

De acuerdo con la legislación civil (artículo 97 del Código Civil), el cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial de separación o divorcio.

Para el pagador, la pensión compensatoria satisfecha, siempre que haya sido fijada en la resolución judicial, o lo hayan acordado los cónyuges en el convenio regulador de la separación o divorcio aprobado judicialmente, reduce la base imponible general del pagador sin que pueda resultar negativa como consecuencia de esta disminución. El remanente, si lo hubiera, reducirá la base imponible del ahorro sin que la misma, tampoco, pueda resultar negativa como consecuencia de dicha disminución.

Para el perceptor, la pensión compensatoria recibida del cónyuge constituye, en todo caso, **rendimiento del trabajo no sometido a retención** por no estar obligado a retener el cónyuge pagador de la pensión.

5.2 Anualidades por alimentos en favor de personas distintas de los hijos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 143 del Código Civil, están obligados recíprocamente a darse alimentos los cónyuges, los ascendientes y descendientes, así como los hermanos en los supuestos y términos señalados en el citado artículo. A efectos del IRPF, es preciso distinguir los siguientes supuestos:

- **Anualidades por alimentos a favor de los hijos.**

Para el pagador, las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a favor de los hijos por decisión judicial no reducen la base imponible general. Cuando el importe de dichas anualidades sea inferior a la base liquidable general, se someten a gravamen separadamente con el fin de limitar la progresividad de la escala del impuesto.(7)

(7) El tratamiento liquidatorio de las anualidades por alimentos a favor de los hijos, cuyo importe sea inferior al de la base liquidable general sometida a gravamen, se comenta en las páginas 418 y ss. de este Manual.

Para los hijos perceptores de dichas anualidades, constituyen renta exenta, siempre que las mismas se perciban en virtud de decisión judicial.

- **Anualidades por alimentos a favor de otras personas.**

Para el pagador, las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a favor de otras personas distintas de los hijos, siempre que sean fijadas por decisión judicial, reducen la base imponible general del pagador sin que pueda resultar negativa como consecuencia de esta disminución. El remanente, si lo hubiera, reducirá la base imponible del ahorro sin que la misma, tampoco, pueda resultar negativa como consecuencia de dicha disminución.

Para el perceptor de las mismas, estas anualidades constituyen rendimientos del trabajo no sometidos a retención.

Supuesto especial: pensión compensatoria y anualidades por alimentos sin distinción.

En los casos de separación legal o divorcio, normalmente se establecerá, por un lado, una pensión compensatoria a favor de uno de los cónyuges, y, por otro, la obligación de pagar una cantidad en concepto de alimentos a favor de los hijos, para el progenitor que no los tenga a su cargo.

En el supuesto especial de que se establezca la obligación de un pago único, sin precisar en la resolución judicial ni en el convenio regulador qué parte corresponde a pensión compensatoria y qué parte a anualidades por alimentos, la imposibilidad de determinar la cuantía correspondiente a la pensión compensatoria impide aplicar la reducción de la base por este concepto. Todo ello sin perjuicio de que en un momento posterior puedan especificarse judicialmente las cantidades que corresponden a cada concepto.

- ***Recuerde:*** *la base liquidable general y, en su caso, la base liquidable del ahorro no pueden resultar negativas como consecuencia de la aplicación de las reducciones hasta ahora comentadas.*

6. Reducción por cuotas de afiliación y aportaciones a los partidos políticos.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 61.bis de la Ley del IRPF introducido por la disposición adicional cuarta de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (BOE del 5), **las cuotas de afiliación y las aportaciones** a que se refiere el artículo 4º.Uno de la citada Ley efectuadas a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores, por sus afiliados, adheridos y simpatizantes **podrán ser objeto de reducción en la base imponible general con un límite máximo de 600 euros anuales** sin que, como consecuencia de dicha minoración, ésta pueda resultar negativa.

El remanente no aplicado, si lo hubiere, **podrá reducir la base imponible del ahorro**, sin que la misma pueda resultar negativa como consecuencia de dicha minoración.

La reducción está condicionada a que dichas cuotas y aportaciones sean justificadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 8º.Uno de la citada Ley Orgánica y con el requisito de que el contribuyente disponga del documento acreditativo de la aportación o cuota satisfecha expedido por el partido político perceptor.

7. Reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel (Disposición adicional undécima Ley IRPF).

Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán reducir la base imponible general en el importe de las aportaciones realizadas a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

7.1 Ámbito subjetivo.

Se consideran **deportistas profesionales** los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Se consideran **deportistas de alto nivel** los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE del 25).

La condición de mutualista y asegurado deberá recaer, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.

7.2 Ámbito objetivo.

Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los planes de pensiones en el artículo 8.6 de su norma reguladora, es decir, el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE del 13 de diciembre). Dichas contingencias son las siguientes: jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; fallecimiento y dependencia severa o gran dependencia del partícipe.

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los mismos supuestos que para los planes de pensiones y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportista de alto nivel.

7.3 Disposición de derechos consolidados.

La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos de los mencionados en el apartado 7.2 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora.

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.

7.4 Límite máximo de aportaciones.

Las aportaciones anuales no podrán rebasar la cantidad de **24.250 euros anuales**, incluidas las aportaciones efectuadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo.

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

7.5 Excesos pendientes de reducir procedentes de los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación de los límites máximos de reducción fiscal legalmente establecidos, podrán reducirse en el presente ejercicio, siempre que el contribuyente hubiera solicitado en la declaración correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009 poder reducir el exceso en los cinco ejercicios siguientes.

La reducción del exceso, que se efectuará con sujeción a los límites máximos que a continuación se comentan, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones efectuadas en el ejercicio.

7.6 Límites máximos de reducción.

Las aportaciones, directas o imputadas, así como, en su caso, los excesos procedentes de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 pendientes de reducción, podrán ser objeto de **reducción exclusivamente en la parte general de la base imponible**. Como límite máximo se aplicará la menor de las siguientes cantidades:

a) Suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente por el contribuyente en el ejercicio.

b) 24.250 euros anuales.

7.7 Exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio 2010.

Las aportaciones que no hubieran sido objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite comentado en la letra a) anterior podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes.

En este supuesto, el contribuyente deberá cumplimentar, dentro del apartado K de la página 12 de la declaración, las casillas ***670*** y ***671***, en la última de las cuales se hará constar el importe de las aportaciones y contribuciones realizadas en 2010 que no han sido objeto de reducción.

Supuesto especial: otras aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales y de alto nivel.

Los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como deportistas profesionales o hayan perdido la condición de deportistas de alto nivel, podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales y de alto nivel.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción de la base imponible, en la cuantía que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE del 13 de diciembre), siempre que se cumplan los requisitos anteriormente comentados para las aportaciones a sistemas de previsión social en general.

Como **límite máximo conjunto de reducción** de estas aportaciones se aplicará el indicado en las páginas 381 y siguiente de este mismo Capítulo para las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. En consecuencia, estas aportaciones se reflejarán, en su caso, en las casillas ***480*** a ***483*** y ***500*** de la página 11 de la declaración.

▪ ***Recuerde:*** *La base liquidable general y la base liquidable del ahorro no pueden resultar negativas como consecuencia de la aplicación de las reducciones hasta ahora comentadas.*

Base liquidable general y base liquidable general sometida a gravamen

Determinación de la base liquidable general (Art. 50.1 y 3 Ley IRPF)

La base liquidable general es el resultado de reducir la base imponible general en el importe de las reducciones hasta ahora comentadas en este mismo Capítulo. Las reducciones se aplican a reducir la base imponible general, en el orden en el que se han comentado, sin que ésta pueda resultar negativa como consecuencia de tales reducciones.

Base liquidable general negativa.

La base liquidable general puede ser negativa cuando lo sea la base imponible general por ser sus componentes negativos superiores a los positivos. En estos casos, no podrá aplicarse ninguna de las reducciones hasta ahora comentadas.

Si la base liquidable general resultase negativa en los términos anteriormente comentados, su importe deberá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo, a que se refiere el apartado anterior, mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

Reglas de compensación en tributación conjunta.

Las bases liquidables generales negativas determinadas en tributación conjunta serán compensables, exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en la Ley del impuesto.

Determinación de la base liquidable general sometida a gravamen

La base liquidable general sometida a gravamen es el resultado de efectuar sobre el importe del saldo positivo de la base liquidable general del ejercicio las compensaciones de bases liquidables negativas procedentes de ejercicios anteriores, sin que dicho resultado pueda ser negativo.

Estas **bases liquidables generales negativas** únicamente pueden ser las **correspondientes a los ejercicios 2006 a 2009 (**Véase también la disposición transitoria séptima Ley IRPF).

Reglas de compensación en tributación conjunta.

En el régimen de tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del Impuesto, las bases liquidables generales negativas realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

Base liquidable del ahorro

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50.2 de la Ley del IRPF, la base liquidable del ahorro está constituida por la base imponible del ahorro, una vez minorada, en su caso, por el remanente no aplicado, si lo hubiere, de las reducciones por tributación conjunta, por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos y por cuotas de afiliación y restantes aporta-

ciones a los partidos políticos, sin que la misma pueda resultar negativa como consecuencia de aquellas reducciones.

En definitiva, **la base liquidable del ahorro será siempre positiva o cero**.

Caso práctico

Don P.J.J., viudo, de 58 años de edad, convive con un hijo, de 30 años de edad, incapacitado judicialmente y sujeto a patria potestad prorrogada y que ha obtenido en 2010 una base imponible general de 30.000 euros.

En el ejercicio 2010, al amparo de lo previsto en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, ha constituido un patrimonio protegido a favor de su hijo que, además, tiene acreditada una minusvalía psíquica del 65 por 100. Con motivo de la constitución del citado patrimonio protegido, don P.J.J. ha aportado de forma gratuita al mismo la cantidad de 6.250 euros. Asimismo, sus cuatro restantes hijos han aportado al patrimonio protegido de su hermano la cantidad de 5.000 euros cada uno.

Don P.J.J. ha aportado a un plan de pensiones del sistema empleo del que es promotora la empresa en la que presta sus servicios la cantidad de 10.000 euros, ascendiendo las contribuciones empresariales que le han sido imputadas por la empresa en el ejercicio a 2.500 euros.

Finalmente, don P.J.J. ha aportado a un plan de pensiones constituido a favor de su hijo con discapacidad la cantidad de 4.250 euros. Además, ha aportado al citado plan de pensiones en representación de su hijo con discapacidad y de las rentas obtenidas por éste la cantidad de 20.000 euros.

Determinar la base liquidable general de las declaraciones individuales de la persona con discapacidad y de su padre, correspondientes al ejercicio 2010, sabiendo que la base imponible general de este último es de 55.528,50 euros y que la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el ejercicio asciende a 49.000.

Solución:

1. Declaración individual de la persona con discapacidad.

Base imponible general		30.000,00
Reducción por aportaciones a planes de pensiones de personas con discapacidad:		
Aportación realizada:	20.000	
Límite máximo de reducción:	24.250	
Reducción aplicable		20.000,00
Base liquidable general		10.000,00

2. Declaración individual del padre, don P.J.J.:

Base imponible general		55.528,50
2.1 Reducción por aportaciones a sistemas de previsión social (plan de pensiones empleo).		
Aportaciones y contribuciones del ejercicio 2010: 12.500		
Límite aportaciones y contribuciones reducibles (58 años):	12.500	
Límite porcentual de reducción (50% s/49.000):	24.500	
Reducción aplicable por aportaciones y contribuciones 2010		12.500,00
Remanente de base imponible general (55.528,50 - 12.500)		43.028,50
2.2 Reducción por aportaciones al plan de pensiones del hijo con discapacidad.		
Aportación realizada:	4.250	
Límite máximo (24.250 - 20.000)	4.250	
Reducción aplicable **(1)**		4.250
Remanente de base imponible general (43.028,50 - 4.250)		38.778,50

Solución (continuación):

2.3 Reducción por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

Aportación realizada:	6.250	
Límite máximo conjunto de los aportantes:	24.250	
Aportación reducible proporcional (24.250/26.250) x 6.250 **(2)**		5.773,81
Base liquidable general		33.004,69

Notas:

(1) Al tener prioridad en la aplicación de la reducción las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad (20.000 euros), el padre sólo podrá aplicar la reducción por el exceso hasta 24.250 euros, que constituye el límite máximo conjunto de reducciones practicables por la totalidad de las personas que realizan las aportaciones. En consecuencia, la aportación reducible asciende a 4.250 euros.

(2) Al concurrir aportaciones a favor del mismo patrimonio protegido realizadas tanto por el padre como los cuatro hermanos de la persona con discapacidad, el límite máximo conjunto de reducción para todos los aportantes no puede exceder de 24.250 euros anuales. Al producirse un exceso respecto de esta cantidad, puesto que el importe total de las aportaciones realizadas asciende a 26.250 euros anuales 6.250 + (5.000 x 4), debe efectuarse una reducción proporcional a las aportaciones realizadas.

Para la aportación realizada por el padre, dicha cantidad es el resultado de la siguiente operación:

(24.250/26.250) x 6.250 = 5.773,81

Para las aportaciones realizadas por cada uno de los hermanos, dicha cantidad es el resultado de la siguiente operación: (24.250/26.250) x 5.000 = 4.619,05

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

Sumario

Mínimo personal y familiar

Mínimo del contribuyente

- Cuantía
- Incremento del mínimo del contribuyente por edad
- Condiciones de aplicación

Mínimo por descendientes

- Cuestiones generales
- Requisitos de los descendientes
- Cuantías aplicables

Mínimo por ascendientes

- Cuestiones generales y requisitos exigibles
- Cuantías
- Condiciones de aplicación

Mínimo por discapacidad

- Mínimo por discapacidad del contribuyente
- Mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes

Importe del mínimo por descendientes aplicable a residentes en la Comunidad de Madrid para el cálculo del gravamen autonómico

- Cuantías aplicables

Mínimo personal y familiar

(Art. 56 Ley IRPF)

La adecuación del IRPF a las circunstancias personales y familiares del contribuyente se concreta en el **mínimo personal y familiar** cuya función consiste en cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por el IRPF.

Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, sea cual sea su nivel de renta, el importe correspondiente al mínimo personal y familiar ya no reduce la renta del período impositivo para determinar la base imponible, sino que pasa a formar parte de la base liquidable para gravarse a tipo cero. De esta forma, los contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro fiscal, cualquiera que sea su nivel de renta.

La aplicación del mínimo personal y familiar en la determinación de las cuotas íntegras del IRPF se comenta con más detalle en el Capítulo siguiente.

El mínimo personal y familiar es el resultado de sumar las cuantías correspondientes al:

- Mínimo del contribuyente.
- Mínimo por descendientes.
- Mínimo por ascendientes.
- Mínimo por discapacidad del contribuyente, de sus ascendientes o descendientes.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19) **ha otorgado a las Comunidades Autónomas competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico**.

> A estos efectos, el artículo 46.1 a) de la citada Ley dispone que las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad reguladas en los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley del IRPF, con el límite del 10 por 100 para cada una de ellas.

En uso de la citada competencia normativa, **la Comunidad de Madrid ha regulado el importe del mínimo personal y familiar** aplicable para el cálculo de su gravamen autonómico.

Mínimo del contribuyente

(Arts. 57 y 61 Ley IRPF)

Cuantía

El mínimo del contribuyente es, con carácter general, de 5.151 euros anuales, con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar (ambos cónyuges y, en su caso, los hijos que formen parte de la misma, o el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro), y del régimen de tributación elegido, declaración individual o conjunta.(1)

(1) En los supuestos de tributación conjunta resulta aplicable una reducción de la base imponible de 3.400 euros para las unidades familiares integradas por ambos cónyuges y, en su caso, los hijos que formen parte de dicha unidad familiar. En los supuestos de unidad familiar formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro puede resultar aplicable una reducción de 2.150 euros anuales. La reducción por tributación conjunta se comenta con más detalle en la página 377 del Capítulo 13.

Incremento del mínimo del contribuyente por edad

• **Contribuyentes de edad superior a 65 años.** El importe anterior se aumentará en **918 euros anuales.**

• **Contribuyentes de edad superior a 75 años.** El mínimo se aumentará adicionalmente en **1.122 euros anuales**.

▪ ***Importante:*** *para la cuantificación del incremento del mínimo correspondiente a contribuyentes de edad igual o superior a 65 años o a 75 años, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar que presenten declaración conjunta.*

Condiciones de aplicación

• **En el supuesto de fallecimiento del contribuyente**, la cuantía del mínimo del contribuyente se aplicará en su integridad sin necesidad de efectuar prorrateo alguno en función del número de días que integre el período impositivo.

• **En declaración conjunta de unidades familiares**, los hijos no dan derecho a la aplicación del mínimo del contribuyente, sin perjuicio de que otorguen derecho al mínimo familiar por descendientes y por discapacidad, siempre que cumplan los requisitos exigidos al efecto. Tampoco da derecho a la aplicación del mínimo del contribuyente el otro cónyuge, sin perjuicio de que sí resulte computable el incremento del mínimo del contribuyente anteriormente comentado, si su edad es superior a 65 años y a 75 años, en su caso.

Mínimo por descendientes

(Arts. 58 y 61 Ley IRPF y 53 Reglamento)

Cuestiones generales

• A efectos de la aplicación del mínimo por descendientes, tienen esta consideración **los hijos, nietos, bisnietos ... etc., que descienden del contribuyente** y que están unidos a éste por vínculo de parentesco en línea recta **por consanguinidad o por adopción**, sin que se entiendan incluidas las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral (sobrinos) o por afinidad (hijastros).

Se asimilan a los descendientes, a estos efectos, las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela o acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

• **La determinación de las circunstancias familiares** que deben tenerse en cuenta para la aplicación de este mínimo, se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre o la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).

▪ ***Importante:*** *en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho a practicar la reducción por este concepto, el mínimo aplicable por ese descendiente será de 1.836 euros anuales.*

• Cuando varios contribuyentes (por ejemplo, ambos padres) tengan derecho a la aplicación del mínimo familiar por un mismo descendiente (con el mismo grado de parentesco), su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el descendiente que da derecho a la aplicación del mínimo familiar (por ejemplo, padres y abuelos), su importe corresponderá íntegramente a los de grado más cercano (padres), salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado (abuelos).

Requisitos de los descendientes

Únicamente podrá aplicarse el mínimo por los descendientes y asimilados del contribuyente que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que el descendiente, en los términos anteriormente comentados, **sea menor de 25 años** a la fecha de devengo del Impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010 o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre), salvo que se trate de **descendientes con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100**, en cuyo caso podrá aplicarse el mínimo por descendientes, cualquiera que sea su edad, siempre que se cumplan los restantes requisitos.

b) Que el descendiente conviva con el contribuyente. En los supuestos de separación matrimonial legal, el mínimo familiar por descendientes corresponderá a quien, de acuerdo con lo dispuesto en el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos en la fecha de devengo del impuesto, (normalmente, el 31 de diciembre) por ser esta la persona con la que los descendientes conviven.

Cuando la guarda y custodia sea compartida, el mínimo familiar por descendientes se prorrateará entre ambos padres, con independencia de aquél con quien estén conviviendo a la fecha de devengo del impuesto.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.

c) Que el descendiente **no haya obtenido** en el ejercicio 2010 **rentas superiores a 8.000 euros anuales**, excluidas las rentas exentas del impuesto.

El concepto de renta anual, a estos efectos, está constituido por la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas) de las imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales reducidas computadas en el año, con independencia del período impositivo en el que se haya producido la alteración patrimonial, sin aplicar las reglas de integración y compensación de este tipo de rentas.

d) Que el descendiente no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros. En relación con este requisito, que constituye una novedad de la actual Ley del IRPF, deben efectuarse las siguientes precisiones:

- **Tributación individual del descendiente.** Si el descendiente presenta declaración individual del IRPF, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración debidamente suscrito o confirmado, con rentas iguales o inferiores a 1.800 euros, sus padres pueden aplicar el mínimo por descendientes, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos. Si las rentas son superiores a 1.800 euros, ninguno de los padres puede aplicar el mínimo por descendientes.

- **Tributación conjunta del descendiente con ambos padres.** Si el descendiente menor de edad presenta declaración conjunta con sus padres, éstos pueden aplicar en dicha declaración el mínimo por descendientes que corresponda, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos.

- **Tributación conjunta del descendiente con uno de los padres en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial.** En estos casos, el padre o la madre que tributa conjuntamente con los descendientes que forman parte de la unidad familiar, aplicará íntegramente el mínimo por descendientes correspondiente a esos descendientes, y el otro progenitor no tendrá derecho al mínimo al presentar los hijos declaración, siempre que estos últimos tengan rentas superiores a 1.800 euros.

  De no cumplirse el supuesto de tener rentas superiores a 1.800 euros, el mínimo por descendientes se distribuirá entre los padres con el que conviva el descendiente por partes iguales, aún cuando uno de ellos tribute conjuntamente con los hijos. Esta misma regla resulta aplicable en los casos en que los hijos sometidos a guardia y custodia compartida tributan conjuntamente con uno de sus progenitores.

Supuesto especial: fallecimiento de uno de los padres.

En los supuestos en que uno de los padres fallezca en el año, medie o no matrimonio entre ellos, y los hijos menores de edad o mayores de edad incapacitados judicialmente y sometidos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, hayan convivido con ambos progenitores hasta la fecha de fallecimiento, el mínimo por descendientes se prorrateará en todo caso entre los padres, aunque el otro progenitor supérstite tribute conjuntamente con los hijos menores de edad y éstos tengan rentas superiores a 1.800 euros, pues se considera que a la fecha de devengo del Impuesto los dos progenitores tienen derecho a su aplicación.

▪ ***Recuerde:*** *en los términos anteriormente comentados, en el presente ejercicio 2010 puede aplicarse el mínimo por descendientes en los supuestos en que éstos para obtener una devolución presenten declaración individual por el IRPF, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración debidamente suscrito o confirmado, siempre que las rentas declaradas no superen 1.800 euros.*

Cuantías aplicables

- **1.836 euros anuales** por el primero.
- **2.040 euros anuales** por el segundo.
- **3.672 euros anuales** por el tercero.
- **4.182 euros anuales** por el cuarto y siguientes.

En caso de fallecimiento de un descendiente que genere derecho a practicar la reducción por este concepto, **la cuantía aplicable es de 1.836 euros**.

▪ ***Importante:*** *el número de orden de los descendientes, incluidas las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento en los términos previstos en la legislación civil, se asignará en función de la edad de los que den derecho a aplicar este mínimo por descendientes, comenzando por el de mayor edad y sin computar a estos efectos aquellos descendientes que, en su caso, hubieran fallecido en el ejercicio con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.*

Incremento por descendientes menores de tres años

Cuando el descendiente sea menor de tres años, **el mínimo que corresponda de los indicados anteriormente se incrementará en 2.244 euros anuales**.

Supuestos de adopción o acogimiento.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho incremento podrá aplicarse, siempre que la persona adoptada o acogida sea menor de edad en el momento de la adopción o acogimiento.

El incremento se aplicará en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

Cuando tenga lugar la adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento, o se produzca un cambio en la situación de acogimiento, el incremento en el importe del mínimo por descendientes se practicará durante los períodos impositivos restantes hasta agotar el plazo máximo de tres años.

▪ ***Importante:*** *el incremento por descendientes menores de tres años resulta aplicable en los casos en que el descendiente haya fallecido durante el período impositivo.*

Mínimo por ascendientes

(Arts. 59 y 61 Ley IRPF)

Cuestiones generales y requisitos exigibles

A efectos de la aplicación del mínimo por ascendientes, tienen tal consideración **los padres, abuelos, bisabuelos, etc**. de quienes descienda el contribuyente y que estén unidos a éste por vínculo de parentesco en línea recta por consanguinidad o por adopción, sin que se entiendan incluidas las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral (tíos, o tíos abuelos) o por afinidad (suegros).

Los ascendientes deben cumplir los siguientes requisitos para dar derecho a la aplicación del mínimo correspondiente:

a) Que el ascendiente sea mayor de 65 años a la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre) o, cualquiera que sea su edad, que se trate de una persona con **discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100**.

b) Que convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo. Por lo que respecta a este requisito, se considera que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

c) Que el ascendiente no haya obtenido en el ejercicio 2010 rentas superiores a 8.000 euros anuales, excluidas las exentas del impuesto.

El concepto de renta anual, a estos efectos, está constituido por la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas) de las imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales reducidas computadas en el año, con independencia del período impositivo en el que se haya producido la alteración patrimonial, sin aplicar las reglas de integración y compensación de este tipo de rentas.

d) Que el ascendiente no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

Cuantías

- **918 euros anuales por cada ascendiente de edad superior a 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad.**
- **1.122 euros anuales adicionales, por cada ascendiente de edad superior a 75 años.**

Condiciones de aplicación

a) La determinación de las circunstancias personales y familiares que deben tenerse en cuenta para la aplicación de las citadas reducciones se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).

Por esta razón, si el ascendiente fallece en el año no genera derecho al mínimo por ascendiente, aún cuando haya existido convivencia con el contribuyente de más de la mitad del período impositivo.

b) Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo respecto de los mismos ascendientes, **su importe se prorrateará entre ellos** por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

Mínimo por discapacidad

(Arts. 60 y 61 Ley IRPF)

El mínimo por discapacidad es la suma de los mínimos que correspondan por:

- **Mínimo por discapacidad del contribuyente.**
- **Mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes.**

Mínimo por discapacidad del contribuyente

En función del grado de minusvalía del contribuyente con discapacidad, el mínimo podrá ser de las siguientes cuantías:

- **2.316 euros anuales** cuando sea una persona con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- **7.038 euros anuales** cuando sea una persona con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

Incremento en concepto de gastos de asistencia.

El mínimo por discapacidad del contribuyente se incrementará, en concepto de gastos de asistencia, en **2.316 euros anuales** cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

En definitiva, el mínimo por discapacidad del contribuyente alcanzará las siguientes cuantías:

Grado de minusvalía	Discapacidad	Gastos asistencia	Total
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100	2.316	----	2.316
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida.....	2.316	2.316	4.632
- Igual o superior al 65 por 100	7.038	2.316	9.354

Mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes

El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes podrá ser de las siguientes cuantías:

- **2.316 euros anuales por cada descendiente o ascendiente** que genere derecho a la aplicación de su respectivo mínimo, que sea una persona con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- **7.038 euros anuales por cada descendiente o ascendiente** que genere derecho a la aplicación de su respectivo mínimo, que sea una persona con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

Incremento en concepto de gastos de asistencia.

El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes se incrementará, en concepto de gastos de asistencia, en **2.316 euros anuales** por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

En definitiva, el mínimo por discapacidad de cada ascendiente o descendiente, incluidos, en su caso, el incremento en concepto de gastos de asistencia, alcanzará las siguientes cuantías:

Grado de minusvalía	Discapacidad por cada ascendiente o descendiente	Asistencia por cada ascendiente o descendiente	Total por cada ascendiente o descendiente
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100	2.316	----	2.316
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida.....	2.316	2.316	4.632
- Igual o superior al 65 por 100	7.038	2.316	9.354

Acreditación de la discapacidad, de la necesidad de ayuda de terceras personas o de la existencia de dificultades de movilidad (Art. 72 Reglamento).

Tienen la consideración de personas con discapacidad, a efectos del IRPF, los contribuyentes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. El Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, (BOE de 26 de enero de 2000), regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación derivado del grado de minusvalía.

No obstante, se considerará afectado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 en el caso de pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

La necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, **o la movilidad reducida** para utilizar medios de transporte colectivos, deberá acreditarse mediante certificado o resolución del IMSERSO o el órgano competente

de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

Condiciones de aplicación del mínimo por discapacidad.

a) La determinación de las circunstancias personales y familiares que deben tenerse en cuenta para la aplicación del mínimo por discapacidad se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).

Sin perjuicio de lo anterior, el mínimo por discapacidad será aplicable en los casos en que el descendiente haya fallecido durante el período impositivo.

b) La aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes **está condicionada a que cada uno de ellos genere derecho a la aplicación del respectivo mínimo**, es decir, mínimo por ascendientes o mínimo por descendientes.

c) Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad respecto de los mismos ascendientes o descendientes, **su importe se prorrateará entre ellos** por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

d) No procederá la aplicación de estas reducciones cuando los ascendientes o descendientes presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

Importe del mínimo por descendientes aplicable a residentes en la Comunidad de Madrid para el cálculo del gravamen autonómico

La Ley 5/2010, de 12 de julio, de Medidas Fiscales para el Fomento de la Actividad Económica (BOCM del 23), aprobó en su disposición adicional única, con efectos desde 1 de enero de 2010 (recogiéndose esta previsión en el artículo 2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM del 25), los siguientes importes del mínimo por descendientes que deben aplicar los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad de Madrid para el cálculo del gravamen autonómico:

Cuantías aplicables

- **1.836 euros anuales** por el primer descendiente que genere derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.
- **2.040 euros anuales** por el segundo.
- **4.039,20 euros anuales** por el tercero.
- **4.600,20 euros anuales** por el cuarto y siguientes.

Cuando un descendiente sea menor de tres años, la cuantía que corresponda al mínimo por descendientes, de las indicadas anteriormente, **se aumentará en 2.244 euros anuales**.

▪ ***Importante:*** *las cuantías del mínimo por descendientes anteriormente indicadas sustituyen a las establecidas en el artículo 58 de la Ley del IRPF. No obstante, los requisitos de los descendientes para otorgar derecho al mínimo correspondiente son los establecidos en la Ley del IRPF, que se comentan en las páginas 400 y siguientes anteriores.*

Ejemplo 1. Matrimonio con hijos comunes residentes en la Comunidad de Castilla y León.

El matrimonio compuesto por don A.T.C. y doña M.P.S., de 58 y 56 años de edad, respectivamente, tienen tres hijos con los que conviven. El mayor, de 27 años, tiene acreditado un grado de minusvalía del 33%; el segundo tiene 22 años y el tercero 19 años. Ninguno de los hijos ha obtenido rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales ni ha presentado declaración del IRPF.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar de ambos cónyuges en régimen de tributación individual y en tributación conjunta de la unidad familiar a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: dado que la Comunidad de Castilla y León no ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del mínimo personal y familiar, el importe de éste determinado conforme a lo dispuesto en la Ley del IRPF debe utilizarse para el cálculo tanto del gravamen estatal como del gravamen autonómico.

1) Tributación individual del marido:

Mínimo del contribuyente		5.151
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (27 años) (50% s/1.836)	918	
- Hijo 2º (22 años) (50% s/2.040)	1.020	
- Hijo 3º (19 años) (50% s/3.672)	1.836	
Total mínimo por descendientes		3.774
Mínimo por discapacidad de descendientes:		
- Hijo 1º (27 años) (50% s/2.316)		1.158
Total mínimo personal y familiar		**10.083**

2) Tributación individual de la mujer:

Mínimo del contribuyente		5.151
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (27 años) (50% s/1.836)	918	
- Hijo 2º (22 años) (50% s/2.040)	1.020	
- Hijo 3º (19 años) (50% s/3.672)	1.836	
Total mínimo por descendientes		**3.774**
Mínimo por discapacidad de descendientes:		
- Hijo 1º (27 años) (50% s/2.316)		1.158
Total mínimo personal y familiar		**10.083**

3) Tributación conjunta de la unidad familiar: (1)

Mínimo personal del contribuyente		5.151
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (27 años)	1.836	
- Hijo 2º (22 años)	2.040	
- Hijo 3º (19 años)	3.672	
Total mínimo por descendientes		**7.548**
Mínimo por discapacidad de descendientes		
- Hijo 1º (27 años)		2.316
Total mínimo personal y familiar		**15.015**

Comentarios:

(1) Con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar, el mínimo del contribuyente es, en todo caso, de 5.151 euros anuales. No obstante, en la tributación conjunta de la unidad familiar podrá reducirse la base imponible en 3.400 euros anuales con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro.

Ejemplo 2. Pareja de hecho con hijos comunes residentes en la Comunidad de Galicia.

Don A.S.T. y doña M.V.V., conviven sin existencia de vínculo matrimonial y tienen en común tres hijos que conviven con ellos y cuyas edades son 18, 12 y 6 años, respectivamente. El hijo menor ha obtenido 4.050 euros de rendimientos del capital mobiliario procedentes de una cartera de valores donada por su abuelo materno al nacer. Los restantes hijos no han obtenido rentas en el ejercicio.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar de ambos contribuyentes en el supuesto de tributación individual y tributación conjunta a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: dado que la Comunidad Autónoma de Galicia no ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del mínimo personal y familiar, el importe de éste determinado conforme a lo dispuesto en la Ley del IRPF debe utilizarse para el cálculo tanto del gravamen estatal como del gravamen autonómico.

1) Tributación individual del padre y de la madre:

Mínimo del contribuyente		5.151
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (18 años) (50% s/1.836)	918	
- Hijo 2º (12 años) (50% s/2.040)	1.020	
- Hijo 3º (6 años) **(1)**	0	
Total mínimo por descendientes		1.938
Total mínimo personal y familiar		**7.089**

2) Tributación conjunta del padre o la madre con los hijos menores de edad: **(2)**

Mínimo del contribuyente		5.151
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (18 años) (50% s/1.836)	918	
- Hijo 2º (12 años) (50% s/2.040)	1.020	
- Hijo 3º (6 años) (100% s/3.672)	3.672	
Total mínimo por descendientes		5.610
Total mínimo personal y familiar		**10.761**

3) Tributación individual del otro progenitor: **(3)**

Mínimo del contribuyente		5.151
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (18 años) (50% s/1.836)	918	
- Hijo 2º (12 años) (50% s/2.040)	1.020	
- Hijo 3º (6 años)	0	
Total mínimo por descendientes		1.938
Total mínimo personal y familiar		**7.089**

Comentarios:

(1) El hijo de menor edad está obligado a presentar declaración del IRPF por razón de las rentas obtenidas en el ejercicio (rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención no exentos por importe superior a 1.600 euros anuales).

Al optar por tributar de forma individual el padre y la madre, el hijo de menor edad deberá presentar también su propia declaración individual del IRPF. Además, al presentar declaración individual del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros, no dará derecho a ninguno de sus padres a la aplicación del mínimo por descendientes en sus respectivas declaraciones.

Debe notarse que en la declaración individual del hijo de menor edad (hijo 3º), deberá figurar en concepto de mínimo del contribuyente la cantidad de 5.151 euros.

(2) Al no existir vínculo matrimonial entre los padres, la unidad familiar pueden formarla, a su elección, el padre o la madre con los dos hijos menores de edad (hijos 2º y 3º), sin que sea posible, a efectos fiscales, que ambos progenitores con los citados hijos formen una única unidad familiar.

El mínimo del contribuyente aplicable en la tributación conjunta del padre o la madre con los hijos menores de edad, es el general de 5.151 euros anuales. Asimismo, al convivir el padre y la madre con los hijos que forman parte de la unidad familiar no resulta aplicable la reducción de la base imponible de 2.150 euros anuales a que se refiere el artículo 84 del la Ley del IRPF. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro.

Por su parte, en el supuesto de tributación conjunta del padre o la madre con los hijos menores de edad (hijos 2º y 3º), el mínimo por descendientes debe distribuirse por partes iguales entre los padres con quienes conviven los descendientes que no tengan rentas superiores a 1.800 euros, aunque uno de ellos tribute conjuntamente con los hijos. Por esta razón, el mínimo por descendientes correspondiente al hijo de menor edad (hijo 3º), con rentas superiores a 1.800 euros, corresponde íntegramente al padre o la madre con quien tributa conjuntamente. En consecuencia, el otro progenitor no tendrá derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por dicho hijo.

El mínimo por descendientes correspondiente al hijo mayor de edad (hijo 1º), que por dicha circunstancia no forma parte de la unidad familiar, también corresponde a ambos padres por partes iguales.

(3) El otro progenitor en su declaración individual únicamente tiene derecho a aplicar la mitad del mínimo por descendientes correspondientes a los hijos 1º y 2º, al no tener ninguno de ellos rentas superiores a 1.800 euros.

Ejemplo 3. Matrimonio con el que convive un nieto y el padre de uno de los cónyuges residentes en la Comunidad Autónoma de Aragón.

Don S.C.B. y doña B.T.L. son matrimonio. El marido, de 67 años de edad, tiene acreditada una discapacidad con un grado de minusvalía del 33 por 100. La mujer, de 65 años de edad, no trabaja fuera del hogar familiar.

El matrimonio tiene tres hijos que conviven con ellos: el hijo mayor, de 28 años, tiene acreditada una discapacidad con un grado de minusvalía del 65 por 100. El hijo mediano, de 23 años, es estudiante. La hija menor, de 20 años, tiene un hijo de un año. Ninguno de ellos ha obtenido rentas en el ejercicio 2010 superiores a 8.000 euros, ni presentado declaración por el IRPF.

En el domicilio del matrimonio conviven también el padre del marido, de 95 años de edad, que tiene acreditada una discapacidad con un grado de minusvalía del 65 por 100 y cuyas rentas derivadas exclusivamente de una pensión de jubilación ascienden en el presente ejercicio a 7.500 euros anuales. Por el ejercicio 2010 no ha presentado declaración por el IRPF.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar del matrimonio correspondiente al ejercicio 2010, en régimen de tributación conjunta a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: dado que la Comunidad Autónoma de Aragón no ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del mínimo personal y familiar, el importe de éste determinado conforme a lo dispuesto en la Ley del IRPF debe utilizarse para el cálculo tanto del gravamen estatal como del gravamen autonómico.

Mínimo del contribuyente	5.151	
Incremento por edad superior a 65 años del marido	918	
Incremento por edad superior a 65 años de la mujer	918	
Total mínimo del contribuyente		6.987

Mínimo por descendientes:			
- Hijo 1º	1.836		
- Hijo 2º	2.040		
- Hijo 3º	3.672		
- Nieto	4.182		
Incremento por descendiente menor de tres años	2.244		
Total mínimo por descendientes			13.974
Mínimo por ascendientes (95 años)			2.040
Mínimo por discapacidad:			
- Del contribuyente		2.316	
- De descendientes		7.038	
- De ascendientes		7.038	
Incremento en concepto de gastos de asistencia del descendiente		2.316	
Incremento en concepto de gastos de asistencia del ascendiente		2.316	
Total mínimo por discapacidad			21.024
Total mínimo personal y familiar (1)			44.025

Comentario:

(1) También podrá aplicarse en la declaración conjunta de la unidad familiar una reducción de la base imponible de 3.400 euros anuales, con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro.

Ejemplo 4. Matrimonio con hijos comunes residentes en la Comunidad de Madrid.

El matrimonio compuesto por don A.H.G y doña P.L.C., de 40 y 38 años de edad, respectivamente, tienen tres hijos con los que conviven. El mayor, de 6 años, el segundo tiene 4 años y el tercero 1 año. Ninguno de los hijos ha obtenido rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales ni ha presentado declaración del IRPF.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar de ambos cónyuges en régimen de tributación individual y en tributación conjunta de la unidad familiar a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: Dado que la Comunidad de Madrid ha aprobado en el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, importes del mínimo por descendientes en sustitución de los establecidos en el artículo 58 de la Ley del IRPF, el cálculo del gravamen estatal se efectúa aplicando las cuantías establecidas en la Ley del IRPF y en el gravamen autonómico las aprobadas específicamente por la Comunidad de Madrid.

1) Tributación individual del marido:

Gravamen estatal:		**Gravamen autonómico:**	
Mínimo del contribuyente	5.151	Mínimo del contribuyente	5.151
Mínimo por descendientes:		Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (6 años) (50% s/1.836)	918	- Hijo 1º (6 años) (50% s/1.836)	918
- Hijo 2º (4 años) (50% s/2.040)	1.020	- Hijo 2º (4 años) (50% s/2.040)	1.020
- Hijo 3º (1 año) (50% s/3.672)	1.836	- Hijo 3º (1 año) (50% s/4.039,20) (1)	2.019,60
- Hijo menor 3 años (50% s/2.244)	1.122	- Hijo menor 3 años (50% s/2.244)	1.122
Total mínimo por descendientes	4.896	Total mínimo por descendientes	5.079,60
Total mínimo personal y familiar	10.047	Total mínimo personal y familiar	10.230,60

Solución (continuación):

2) Tributación individual de la mujer:

Gravamen estatal:		**Gravamen autonómico:**	
Mínimo del contribuyente	5.151	Mínimo del contribuyente	5.151
Mínimo por descendientes:		Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (6 años) (50% s/1.836)	918	- Hijo 1º (6 años) (50% s/1.836)	918
- Hijo 2º (4 años) (50% s/2.040)	1.020	- Hijo 2º (4 años) (50% s/2.040)	1.020
- Hijo 3º (1 año) (50% s/3.672)	1.836	- Hijo 3º (1 año) (50% s/4.039,20) **(2)**	2.019,60
- Hijo menor 3 años (50% s/2.244)	1.122	- Hijo menor 3 años (50% s/2.244)	1.122
Total mínimo por descendientes	4.896	Total mínimo por descendientes	5.079,60
Total mínimo personal y familiar	10.047	Total mínimo personal y familiar	10.230,60

3) Tributación conjunta de la unidad familiar: **(2)**

Gravamen estatal:		**Gravamen autonómico:**	
Mínimo del contribuyente	5.151	Mínimo del contribuyente	5.151
Mínimo por descendientes:		Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (6 años)	1.836	- Hijo 1º (6 años)	1.836
- Hijo 2º (4 años)	2.040	- Hijo 2º (4 años)	2.040
- Hijo 3º (1 año)	3.672	- Hijo 3º (1 año) **(2)**	4.039,20
- Hijo menor de 3 años	2.244	- Hijo menor 3 de años	2.244
Total mínimo por descendientes	9.792	Total mínimo por descendientes	10.159,20
Total mínimo personal y familiar	14.943	Total mínimo personal y familiar	15.310,20

Comentario:

(1) En la determinación del mínimo por descendientes se ha aplicado el importe aprobado por la Comunidad de Madrid que modifica el importe correspondiente al tercer hijo y sucesivos.

(2) Con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar el mínimo del contribuyente es en todo caso de 5.151 euros anuales. No obstante, en la tributación conjunta de la unidad familiar puede reducirse la base imponible en 3.400 euros anuales, con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro.

Capítulo 15. Cálculo del impuesto: determinación de las cuotas íntegras

Sumario

Introducción

- Gravamen estatal y gravamen autonómico
- Aplicación del mínimo personal y familiar

Gravamen de la base liquidable general

- Gravamen estatal
- Gravamen autonómico

Gravamen de la base liquidable del ahorro

Gravamen aplicable a contribuyentes del IRPF residentes en el extranjero

- Gravamen de la base liquidable general
- Gravamen de la base liquidable del ahorro

Especialidades en la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica

- Anualidades por alimentos en favor de los hijos
- Indemnizaciones de seguros o de ayudas contempladas en la Ley 3/2010
- Rentas exentas con progresividad
- Supuestos especiales de concurrencia de rentas

Introducción

La determinación de las cuotas íntegras del IRPF se realiza a partir de los dos componentes en los que se divide la base liquidable del contribuyente:

- **Base liquidable general** a la que se aplican los tipos progresivos de la escala general.
- **Base liquidable del ahorro** a la que se aplican tipos de su correspondiente escala.

  Sobre este esquema general se incorporan determinadas especialidades derivadas, por una parte, de la propia naturaleza del IRPF como tributo cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas y, por otra, del régimen liquidatorio específico asignado al mínimo personal y familiar, a las rentas exentas, excepto para determinar el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas, también denominadas "rentas exentas con progresividad", a las anualidades por alimentos en favor de los hijos satisfechas por decisión judicial y a las indemnizaciones de seguros o de ayudas a que se refiere el artículo 8 de la Ley 3/2010, de 10 de marzo (BOE del 11).

Gravamen estatal y gravamen autonómico

El IRPF es un impuesto cedido con carácter parcial, con el límite del 50 por 100, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, modificada, por última vez, por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

Como consecuencia de la cesión del IRPF, dentro del procedimiento liquidatorio del impuesto se distinguen dos fases: una estatal y otra autonómica. Así, tanto la base liquidable general como la base liquidable del ahorro se someten a un gravamen estatal y a un gravamen autonómico, que dan lugar a una cuota estatal y otra autonómica. A partir de esta última, se determina la parte de deuda tributaria que se cede a cada Comunidad Autónoma de régimen común.

Por lo que respecta a la determinación de las cuotas íntegras del IRPF 2010, las Comunidades Autónomas de régimen común pueden asumir competencias normativas en la determinación del importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico y sobre la escala autonómica aplicable a la base liquidable general. (1)

En el supuesto de que las Comunidades Autónomas no asuman el desarrollo de dichas competencias normativas a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010), resultará aplicable el mínimo personal y familiar establecido en la Ley del IRPF y la escala autonómica contenida en la disposición transitoria decimoquinta de la Ley del IRPF.

Por lo que se refiere al importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, únicamente la Comunidad de Madrid ha regulado, en el artículo 2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, los correspondientes importes del mínimo por descendientes en sustitución de los establecidos en el artículo 58 de la Ley del IRPF, importes que deberán utilizar los contribuyentes residentes en 2010 en su territorio para el cálculo del gravamen autonómico.

Por su parte, **las Comunidades Autónomas** que a continuación se detallan **han aprobado la correspondiente escala autonómica diferenciada** de la establecida en la disposición transitoria decimoquinta de la Ley del IRPF, que deberán aplicar los contribuyentes residentes en sus respectivos territorios en el **ejercicio 2010**:

(1) Véase el artículo 46.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19).

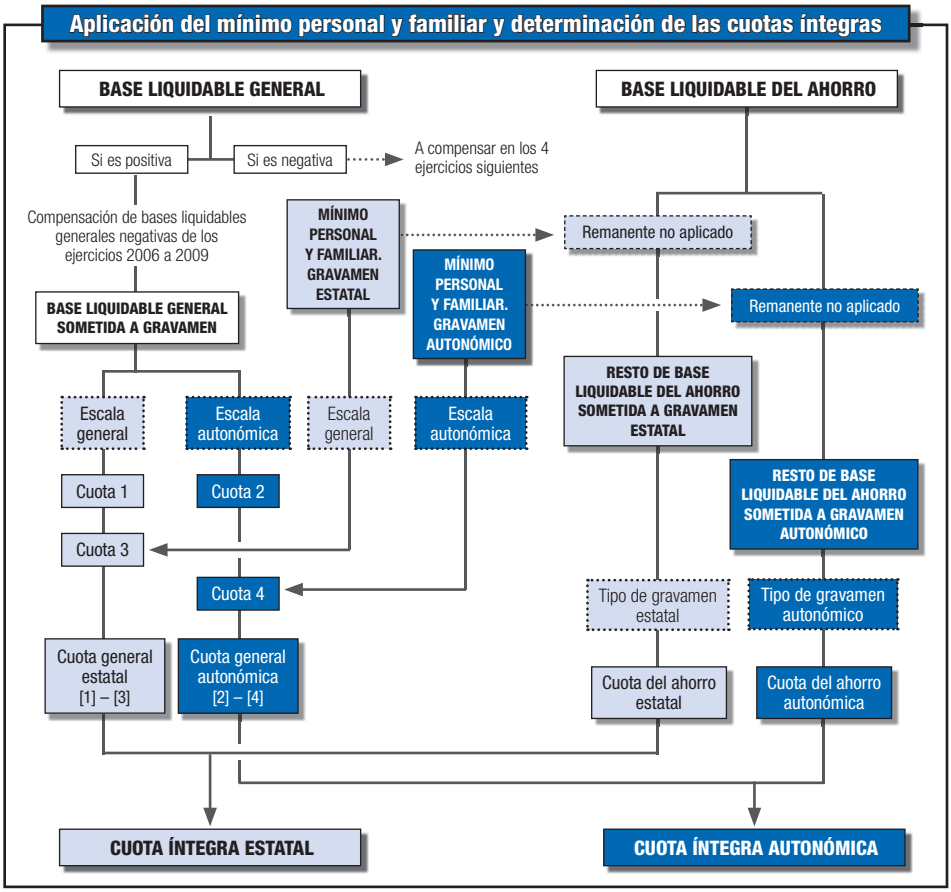
- **Comunidad de Madrid,** (Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre).
- **Comunidad Autónoma de La Rioja,** (Ley 8/2010, de 15 de octubre).
- **Comunitat Valenciana,** (Ley 13/1997, redacción Ley 12/2009, de 23 de diciembre).

Finalmente, **la Comunidad Autónoma de Cataluña, la Comunidad de Castilla y León y la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia** han aprobado su correspondiente escala autonómica que no difiere de la contenida en la disposición transitoria 15ª de la Ley del IRPF.

Aplicación del mínimo personal y familiar (Arts. 63.1.2º y 74.1.2º Ley IRPF)

Con objeto de asegurar un mismo ahorro fiscal para todos los contribuyentes con igual situación personal y familiar, cualquiera que sea su nivel de rentas, en la actual Ley del IRPF el mínimo personal y familiar no reduce la renta del período impositivo, sino que forma parte de la base liquidable general hasta el importe de esta última y, en su caso, de la base liquidable del ahorro por el resto.

La aplicación del mínimo personal y familiar y la determinación de las cuotas íntegras del IRPF, se representan de forma gráfica en el siguiente esquema:



Comentarios al cuadro:

El gravamen de la base liquidable general del IRPF se estructura en cinco fases:

1ª A la totalidad de la base liquidable general, incluida la correspondiente al importe del mínimo personal y familiar que forma parte de la misma, se le aplican las escalas, general y autonómica, del impuesto, obteniéndose las correspondientes cuotas parciales (Cuota 1 y Cuota 2).

2ª A la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar estatal establecido en el IRPF se le aplica la escala general del impuesto, obteniéndose la cuota parcial (Cuota 3).

3ª A la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar establecido en la normativa autonómica se le aplica la escala autonómica correspondiente, obteniéndose la cuota parcial (Cuota 4).

En el ejercicio 2010, únicamente la Comunidad de Madrid ha regulado importes del mínimo por descendientes diferentes de los establecidos en el artículo 58 de la Ley del IRPF. En consecuencia, los contribuyentes residentes en su territorio deben aplicar, a efectos del gravamen autonómico (fase 3ª), los importes regulados en la normativa de dicha Comunidad Autónoma.

El resto de contribuyentes deben aplicar la misma cuantía del mínimo personal y familiar a efectos del gravamen estatal (fase 2ª) y del gravamen autonómico (fase 3ª).

4ª A partir de las cuatro cuotas parciales obtenidas se calculan la **cuota íntegra general estatal** (Cuota 1 menos Cuota 3) y **cuota íntegra general autonómica** (Cuota 2 menos Cuota 4).

5ª El gravamen de la base liquidable del ahorro del IRPF se estructura en una única fase consistente en gravar su importe al tipo del gravamen estatal en la fase estatal y al tipo del gravamen autonómico en la fase autonómica, una vez minorado, en su caso, con el remanente no aplicado del mínimo personal y familiar estatal y autonómico (exceso del citado mínimo sobre la cuantía de la base liquidable general).

Gravamen de la base liquidable general

Gravamen estatal

La base liquidable general del contribuyente debe ser gravada a los tipos que se indican en la escala general del impuesto que a continuación se reproduce:

Escala general (Artículo 63.1.1º Ley del IRPF)

Aplicable tanto en tributación individual como en tributación conjunta por todos los contribuyentes, con independencia de su lugar de residencia

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,50

Tipo medio de gravamen general estatal (Art. 63.2 Ley IRPF).

Se entiende por tipo medio de gravamen general estatal el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por aplicación de la anterior escala entre la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general estatal se expresará con dos decimales sin redondeo.

Gravamen autonómico

La disposición transitoria decimoquinta de la Ley del IRPF añadida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19) ha establecido la escala autonómica aplicable al período impositivo 2010, siempre que la Comunidad Autónoma no hubiera aprobado la escala autonómica con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a dicho período.

Para el ejercicio 2010 únicamente **la Comunidad de Madrid, la Comunidad Autónoma de La Rioja y la Comunitat Valenciana han aprobado las correspondientes escalas autonómicas** diferenciadas de la contenida en la disposición transitoria decimoquinta de la Ley del IRPF.

Por su parte, **la Comunidad de Cataluña, la Comunidad de Castilla y León y la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia** han aprobado su correspondiente escala autonómica que no difiere de la contenida en la disposición transitoria decimoquinta de la Ley del IRPF.

En consecuencia, cada contribuyente deberá aplicar la escala autonómica o complementaria que corresponda de las que a continuación se transcriben:

Escala autonómica de la Comunidad de Madrid (Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre).

Aplicable en el ejercicio 2010 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en la **Comunidad de Madrid**

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	17.707,20	11,60
17.707,20	2.054,04	15.300,00	13,70
33.007,20	4.150,14	20.400,00	18,30
53.407,20	7.883,34	Resto	21,40

Escala autonómica de la Comunidad Autónoma de La Rioja (Ley 8/2010, de 15 de octubre).

Aplicable en el ejercicio 2010 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en la **Comunidad Autónoma de La Rioja**

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	17.707,20	11,60
17.707,20	2.054,04	15.300,00	13,70
33.007,20	4.150,14	20.400,00	18,30
53.407,20	7.883,34	En adelante	21,40

Escala autonómica de la Comunitat Valenciana (Ley 13/1997, redacción Ley 12/2009, de 23 de diciembre).

Aplicable en el ejercicio 2010 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en la **Comunitat Valenciana**

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	17.707,20	11,90
17.707,20	2.107,16	15.300,00	13,92
33.007,20	4.236,92	20.400,00	18,45
53.407,20	8.000,72	En adelante	21,48

Escala autonómica aplicable al resto de contribuyentes, incluidos los residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña, Comunidad de Castilla y León y Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (disposición transitoria decimoquinta de la Ley del IRPF; Ley 19/2010, de 7 de junio, de la Generalidad de Cataluña, Ley 19/2010, de 22 de diciembre, de la Comunidad de Castilla y León y Ley 2/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia).

Aplicable en el ejercicio 2010 por todos los contribuyentes **con excepción de los residentes en la Comunidad de Madrid, Comunidad Autónoma de la Rioja y Comunitat Valenciana**

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,50

Tipo medio de gravamen general autonómico (Art.74.2 Ley IRPF).

Se entiende por tipo medio de gravamen general autonómico el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por aplicación de la escala autonómica que corresponda entre la base liquidable general.

El tipo medio de gravamen general autonómico se expresará con dos decimales sin redondeo.

Gravamen de la base liquidable del ahorro

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.1 de la Ley del IRPF, en la redacción dada al mismo por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23), para **la determinación de la cuota íntegra estatal**, la base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar se gravará a los tipos que aparecen en la siguiente escala.

Parte de la base liquidable - Euros	Tipo estatal aplicable - Porcentaje
Hasta 6.000 euros	9,5
Desde 6.000,01 euros en adelante	10,5

Por su parte, de acuerdo con el artículo 76 de la Ley del IRPF, en la redacción dada al mismo por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23), para la **determinación de la cuota íntegra autonómica**, la base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones aprobados por la Comunidad Autónoma, se gravará a los tipos que aparecen en la siguiente escala.

Parte de la base liquidable - Euros	Tipo autonómico aplicable - Porcentaje
Hasta 6.000 euros	9,5
Desde 6.000,01 euros en adelante	10,5

Gravamen aplicable a contribuyentes del IRPF residentes en el extranjero

La determinación de la cuota íntegra total correspondiente a personas físicas de nacionalidad española que, teniendo la consideración de contribuyentes del IRPF residan en el extranjero, presenta determinadas especialidades respecto del procedimiento liquidatorio hasta ahora comentado, por el hecho de que, al no poder ser considerados residentes en el territorio de ninguna Comunidad Autónoma, éstas carecen de competencia normativa sobre el IRPF aplicable a los mismos.

Son contribuyentes del IRPF las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 8 y el apartado 1 del artículo 10 de la Ley del IRPF, tengan su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas.
- Miembros de oficinas consulares españolas, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.
- Quienes acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cuatro siguientes.

Las especialidades que presenta la determinación de la cuota íntegra del impuesto en estos contribuyentes son las siguientes:

Gravamen de la base liquidable general (Arts. 65 Ley IRPF)

La base liquidable general se someterá a gravamen aplicando las siguientes escalas:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,5

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,5

Gravamen de la base liquidable del ahorro (Art. 66.2 Ley IRPF)

La base liquidable del ahorro en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar se gravará a los tipos que aparecen en la siguiente escala.

Parte de la base liquidable - Euros	Tipo aplicable - Porcentaje
Hasta 6.000 euros	19
Desde 6.000,01 euros en adelante	21

Ejemplo:

Don A.B.C., residente en la Comunidad Autónoma de Aragón, ha obtenido en el ejercicio 2010 una base liquidable general de 23.909,76 euros y una base liquidable del ahorro de 2.862,93 euros.

El importe del su mínimo personal y familiar asciende a 5.151 euros.

Determinar el importe de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, correspondiente a dicho contribuyente.

Solución:

1. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general (23.909,76).

Escala general del impuesto:

Hasta 17.707,20	2.124,86
Resto: 6.202,56 al 14%	868,36
Cuota 1 resultante	2.993,22

Escala autonómica del impuesto:

Hasta 17.707,20	2.124,86
Resto: 6.202,56 al 14%	868,36
Cuota 2 resultante	2.993,22

2. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar.

Dado que el importe de la base liquidable general (23.909,76) es superior al del mínimo personal y familiar (5.151), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general.

Escala general del impuesto:

5.151 al 12%	618,12
Cuota 3 resultante	618,12

Escala autonómica del impuesto:

5.151 al 12%	618,12
Cuota 4 resultante	618,12

3. Determinación de la cuota íntegra general, estatal y autonómica.

Cuota íntegra general estatal (Cuota 1 - Cuota 3): 2.993,22 - 618,12 = 2.375,10

Cuota íntegra general autonómica (Cuota 2 - Cuota 4): 2.993,22 - 618,12 = 2.375,10

4. Gravamen de la base liquidable del ahorro (2.862,93)

Gravamen estatal (2.862,93 x 9,5%)	271,98
Gravamen autonómico (2.862,93 x 9,5%)	271,98

5. Determinación de las cuotas íntegras:

Cuota Íntegra Estatal (2.375,10 + 271,98)	2.647,08
Cuota Íntegra Autonómica (2.375,10 + 271,98)	2.647,08

Especialidades en la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica

Anualidades por alimentos en favor de los hijos (Arts. 64 y 75 Ley IRPF)

Los contribuyentes que hayan satisfecho en el ejercicio 2010 anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y el importe de las mismas sea inferior a la base liquidable general, determinarán el importe de las cuotas correspondientes a la base liquidable general con arreglo al siguiente procedimiento:

1º El importe de las anualidades por alimentos debe diferenciarse del resto de la base liquidable general, obteniéndose de esta forma dos bases para la aplicación de las escalas de gravamen:

- Base "A": importe de la anualidad por alimentos.
- Base "B": resto de la base liquidable general.

2º Aplicación de las escalas de gravamen, general y autonómica, a cada una de las citadas bases. Como consecuencia de dicha aplicación, se obtienen para la base "A" una cuota 1 y una cuota 2, y para la base "B" una cuota 3 y una cuota 4.

3º Suma de las cuotas generales y de las autonómicas obtenidas en la fase anterior para determinar la cuota general estatal y la cuota general autonómica. Dicha suma es la siguiente:

- Cuota general estatal (cuota 5) = cuota 1 + cuota 3.
- Cuota general autonómica (cuota 6) = cuota 2 + cuota 4.

4º **Aplicación de las escalas de gravamen**, estatal y autonómica, **a la parte de base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales**. Como resultado de esta operación, se obtienen la cuota 7 (cuota general estatal) y la cuota 8 (cuota autonómica).

5º Minoración de las cuotas 5 y 6 determinadas en el paso 3º anterior en el importe de las cuotas 7 y 8, sin que puedan resultar negativas como consecuencia de dicha minoración.

- Cuota general estatal = cuota 5 – cuota 7.
- Cuota general autonómica = cuota 6 – cuota 8.

Ejemplo:

Don L.D.Z., residente en la Comunitat Valenciana, ha obtenido en el ejercicio 2010 una base liquidable general de 63.106,27 euros. Durante dicho ejercicio, ha satisfecho anualidades por alimentos a sus hijos por importe de 12.020,24 euros, según lo previsto en el convenio regulador del divorcio aprobado judicialmente.

Asimismo, la base liquidable del ahorro de dicho contribuyente asciende a 5.512,65 euros.

Determinar las cuotas íntegras correspondientes a 2010, sabiendo que el importe de su mínimo personal y familiar asciende a 5.151 euros.

Solución:

Al haber satisfecho en el ejercicio anualidades a sus hijos por decisión judicial y resultar su cuantía inferior al importe de su base liquidable general, la escala general y la autonómica del impuesto deben aplicarse separadamente al importe de las anualidades y al importe del resto de la base liquidable general.

1. Aplicación de las escalas del impuesto al importe de las anualidades, base "A" (12.020,24 euros).

Escala general:	
12.020,24 x 12%	1.442,43
Cuota 1	1.442,43
Escala autonómica aprobada para 2010 por la Comunitat Valenciana:	
12.020,24 al 11,90%	1.430,41
Cuota 2	1.430,41

2. Aplicación de las escalas de gravamen al resto de base liquidable general, base "B" (51.086,03 euros)

Escala general:	
Hasta 33.007,20	4.266,86
Resto: 18.078,83 al 18,50%	3.344,58
Cuota 3	7.611,44

Solución (continuación):

Escala autonómica aprobada para 2010 por la Comunitat Valenciana:

Hasta 33.007,20	4.236,92
Resto: 18.078,83 al 18,45%	3.335,54
Cuota 4	7.572,46

3. Determinación de la cuota general estatal y cuota general autonómica.

Cuota general estatal: cuota 5 = cuota 1 + cuota 3 (1.442,43 + 7.611,44)	9.053,87
Cuota general autonómica: cuota 6 = cuota 2 + cuota 4 (1.430,41+ 7.572,46)	9.002,87

4. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros.

Dado que el importe de la base liquidable general (63.106,27) es superior al del mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros (5.151 + 1.600 = 6.751), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general.

Escala general:

6.751 al 12%	810,12
Cuota 7	810,12

Escala autonómica aprobada para 2010 por la Comunitat Valenciana:

6.751 al 11,90%	803,37
Cuota 8	803,37

5. Determinación de las diferencias de cuotas.

Cuota general estatal: cuota 5 - cuota 7 (9.053,87 - 810,12)	8.243,75
Cuota general autonómica: cuota 6 - cuota 8 (9.002,87 - 803,37)	8.199,50

6. Gravamen de la base liquidable del ahorro (5.512,65)

Gravamen estatal: (5.512,65 x 9,5%)	523,70
Gravamen autonómico: (5.512,65 x 9,5%)	523,70

7. Determinación de las cuotas íntegras:

Cuota Íntegra Estatal: (8.243,75 + 523,70)	8.767,45
Cuota Íntegra Autonómica: (8.199,50 + 523,70)	8.723,20

Indemnizaciones de seguros o de ayudas contempladas en la Ley 3/2010

La Ley 3/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridas en varias Comunidades Autónomas (BOE del 11), en su artículo 8 y disposición adicional undécima, añadida esta última por el Real Decreto-ley 2/2010, de 19 de marzo (BOE del 23), ha establecido un mecanismo corrector de la progresividad del IRPF en virtud del cual los titulares de explotaciones agrarias incluidas en su ámbito de aplicación (1) pueden optar por aplicar, con carácter previo a la toma en consideración del mínimo personal y familiar, las escalas general y autonómica de manera separada a la parte de la base liquidable general que se corresponda con las ayudas e indemnizaciones y al resto de la citada base.

(1) Además de las normas citadas, véase el Real Decreto 344/2010, de 19 de marzo, por el que se amplía el ámbito de aplicación de la Ley 3/2010, (BOE del 23) en cuyo Anexo se contiene la relación de municipios a los que resulta de aplicación las medidas contenidas en la Ley 3/2010. Véanse, asimismo, la Orden INT/865/2010, de 7 de abril, (BOE del 9) por la que se amplía el ámbito de aplicación de la Ley 3/2010 a los municipios contenidos en su Anexo, así como la Orden INT/997/2010, de 19 de abril, (BOE del 24) por la que se modifica la orden anterior, y se amplía la relación de municipios afectados por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridas en varias Comunidades Autónomas a que se refiere la Ley 3/2010.

Ámbito subjetivo de aplicación:

En el presente ejercicio pueden aplicar el mecanismo de corrección de la progresividad del IRPF los **titulares de actividades agrícolas**, incluidas las realizadas en régimen de aparcería, de **actividades ganaderas y forestales y de actividades de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales vegetales o animales** incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 3/2010 y en su normativa de desarrollo en los que concurran, además, los siguientes requisitos:

a) Que hayan percibido en 2010 indemnizaciones de seguros o ayudas contempladas en la Ley 3/2010 derivadas de catástrofes acaecidas en 2009 y además al menos dos terceras partes de los ingresos derivados de los cultivos efectuados en 2010 (art. 8, párrafo cuarto, Ley 3/2010).

b) Que hayan percibido en 2010 indemnizaciones de seguros o ayudas contempladas en la Ley 3/2010 derivadas de catástrofes acaecidas hasta el 11 de marzo de 2010 y además al menos dos terceras partes de los ingresos derivados de los cultivos efectuados en 2009 (disposición adicional undécima.2, párrafo tercero, Ley 3/2010).

Procedimiento de corrección de la progresividad:

La corrección de la progresividad se realizará aplicando las escalas, general y autonómica del impuesto, de manera separada a:

Base 1. Parte de la base liquidable general que se corresponda con las ayudas o indemnizaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 3/2010.

Base 2. Base liquidable general – Base 1.

Cuando en el presente ejercicio concurran los supuestos señalados en las letras a) y b) anteriores, la corrección de la progresividad será única y se efectuará tomando en consideración el importe total de las ayudas e indemnizaciones obtenidas en 2010.

La cuantificación de la parte de la base liquidable general que se corresponde con las ayudas o indemnizaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 3/2010, se realizará con arreglo a los siguientes criterios:

1º. Si el contribuyentes determina el rendimiento neto por el método de estimación directa, se tomará en consideración el importe íntegro de las indemnizaciones o ayudas, por cuanto su obtención no comporta la realización de gasto alguno. No obstante, el importe de la indemnización o ayuda se minorará, en su caso, en la parte que corresponda de la reducción por creación o mantenimiento de empleo.

2º. Si el contribuyente determina el rendimiento neto por el método de estimación objetiva, deberá tomarse en consideración el "rendimiento neto previo correspondiente a las indemnizaciones o ayudas, al que se aplicarán los índices correctores que pudieran resultar de aplicación en virtud de la naturaleza de las indemnizaciones o ayudas, y el resultado se minorará en la parte de las reducciones que resulten aplicables como por ejemplo, reducción de carácter general, reducción correspondiente a agricultores jóvenes y reducción por mantenimiento o creación de empleo.

3º. Si el contribuyente desarrolla la actividad económica a través de una entidad en régimen de atribución de rentas, deberá tomarse en consideración la parte del rendimiento neto atribuido por la entidad, aplicando las reglas anteriormente señaladas, según corresponda. Dicho importe se minorará, en su caso, en las reducciones que correspondan al método de determinación del rendimiento neto utilizado por la entidad en régimen de atribución.

4º. Cuando existan reducciones de la base imponible general, el rendimiento neto, en su caso, reducido correspondiente a las indemnizaciones o ayudas se minorará en el importe de la reducción que le corresponda.

Ejemplo:

Don R.P.T., desarrolla una actividad agrícola, cuyo rendimiento neto determina por el método de estimación objetiva, en un municipio de la Comunidad Autónoma de Andalucía incluido en el ámbito territorial de aplicación de la Ley 3/2010.

Durante el ejercicio 2010 ha percibido la totalidad de los ingresos derivados de los cultivos efectuados en dicho ejercicio. Asimismo, ha percibido 24.800 euros en concepto de indemnizaciones de seguros y ayudas incluidas en el ámbito de aplicación de la citada Ley 3/2010, como consecuencia de las catástrofes naturales que afectaron a su actividad agrícola dedicada al cultivo de cereales en el ejercicio 2009.

En el ejercicio 2010 cumple los requisitos establecidos para la aplicación del índice corrector del 0,9 por utilización de personal asalariado y de la reducción del 20 por 100 por mantenimiento o creación de empleo.

Determinar las cuotas íntegras correspondientes a 2010, sabiendo que la base liquidable general del contribuyente asciende a 40.221,50 euros, la base liquidable del ahorro a 623,82 euros, su mínimo personal y familiar a 5.151 euros y presenta declaración conjunta con su cónyuge.

Solución:

Al haber percibido en el ejercicio 2010 indemnizaciones de seguros o de ayudas contempladas en la Ley 3/2010 y, además, más de las dos terceras partes de los ingresos derivados de los cultivos realizados en 2010, procede la aplicación del mecanismo corrector de la progresividad, por lo que la escala general y autonómica del impuesto deben aplicarse separadamente a la parte de base liquidable general correspondiente a las indemnizaciones o ayudas y al resto de la base liquidable general.

1. Determinación de la parte de la base liquidable general correspondiente a las indemnizaciones y ayudas contempladas en la Ley 3/2010.

Importe de las indemnizaciones o ayudas	24.800,00
Rendimiento neto previo correspondiente (24.800,00 x 0,26) (1)	6.448,00
Minoraciones:	
Índice corrector utilización personal asalariado (6.448,00 x 0,9)	5.803,20
Reducción de carácter general (5% s/5.803,20)	290,16
Rendimiento neto reducido (5.803,20 - 290,16)	5.513,04
Reducción por mantenimiento o creación de empleo (20% s/5.513,04)	1.102,61
Rendimiento neto reducido correspondiente a las indemnizaciones o ayudas (5.513,04 - 1.102,61)	4.410,43
Prorrateo de la reducción de base imponible por tributación conjunta (3.400 euros anuales):	
(3.400 x 4.410,43) ÷ 40.221,50 = 372,82	
Parte de base liquidable general correspondiente a las indemnizaciones o ayudas:	
(4.410,43 - 372,82)	4.037,61

(1) El índice de rendimiento neto aplicable en el ejercicio 2010 a los cultivos de cereales es el 0,26

2. Aplicación de las escalas del impuesto a la parte de la base liquidable general correspondiente a las indemnizaciones y ayudas, base "1": (4.037,61 euros).

Escala general:	
4.037,61 x 12%	484,51
Cuota 1	484,51
Escala autonómica:	
4.037,61 x 12%	484,51
Cuota 2	484,51

Solución (continuación):

3. Aplicación de las escalas de gravamen al resto de base liquidable general, base "2": (40.221,50 - 4.037,61 = 36.183,89 euros)

Escala general:	
Hasta 33.007,20	4.266,86
Resto: 3.176,69 al 18,50%	587,69
Cuota 3	4.854,55
Escala autonómica:	
Hasta 33.007,20	4.266,86
Resto: 3.176,69 al 18,50%	587,69
Cuota 4	4.854,55

4. Determinación de la cuota general estatal y cuota general autonómica.

Cuota general estatal: cuota 5 = cuota 1 + cuota 3 (484,51 + 4.854,55)	5.339,06
Cuota general autonómica: cuota 6 = cuota 2 + cuota 4 (484,51 + 4.854,55)	5.339,06

5. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar sin incrementar su importe en 1.600 euros (especialidad únicamente aplicable en los supuestos de anualidades por alimentos).

Escala general del impuesto:	
5.151 al 12%	618,12
Cuota 7	618,12
Escala autonómica del impuesto:	
5.151 al 12%	618,12
Cuota 8	618,12

6. Determinación de las diferencias de cuotas.

Cuota general estatal: cuota 5 - cuota 7 (5.339,06 - 618,12)	4.720,94
Cuota general autonómica: cuota 6 - cuota 8 (5.339,06 - 618,12)	4.720,94

7. Gravamen de la base liquidable del ahorro (623,82)

Gravamen estatal: (623,82 x 9,5%)	59,26
Gravamen autonómico: (623,82 x 9,5%)	59,26

8. Determinación de las cuotas íntegras:

Cuota Íntegra Estatal: (4.720,94 + 59,26)	4.780,20
Cuota Íntegra Autonómica: (4.720,94 + 59,26)	4.780,20

Supuesto especial: concurrencia de percepción de indemnizaciones o ayudas incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 3/2010 y anualidades por alimentos.

En los casos en que resulte aplicable el mecanismo corrector de la progresividad previsto en el artículo 8 de la Ley 3/2010 y el previsto para las anualidades por alimentos satisfechas a los hijos por decisión judicial, pueden darse las siguientes situaciones:

1.- La suma de las anualidades por alimentos satisfechas y de la parte de la base liquidable general a la que resulta aplicable el mecanismo previsto en el artículo 8 de la Ley 3/2010 **es inferior a la base liquidable general**.

En este caso, la base liquidable general se divide en tres partes a efectos de aplicar las escalas de gravamen del impuesto de forma separada a cada una de ellas:

Base 1: Anualidades por alimentos satisfechas.

Base 2: Parte de la base liquidable general a la que resulta aplicable el mecanismo previsto en el artículo 8 de la Ley 3/2010.

Base 3: Base liquidable general – Base 1 – Base 2

Una vez sumadas las cuotas resultantes, el importe se minorará en el resultado de aplicar las escalas del impuesto al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros, obteniéndose la cuota íntegra del impuesto.

2.- La suma de las anualidades por alimentos satisfechas y de la parte de la base liquidable general a la que resulta aplicable el mecanismo previsto en el artículo 8 de la Ley 3/2010 **es superior a la base liquidable general**.

En este caso, pueden distinguirse las siguientes situaciones:

a) Si tanto las anualidades por alimentos satisfechas como la parte de la base liquidable general a la que resulta aplicable el mecanismo previsto en el artículo 8 de la Ley 3/2010, **son inferiores a la base liquidable general, el contribuyente deberá optar** por aplicar el mecanismo corrector de la progresividad **a una de las dos magnitudes**, de acuerdo con las reglas específicas previstas para cada una de ellas.

b) Si sólo una de las magnitudes (anualidades por alimentos o parte de la base liquidable general a la que resulta aplicable el mecanismo previsto en el artículo 8 de la Ley 3/2010) **es inferior a la base liquidable general**, se aplicará el mecanismo corrector de la progresividad respecto a dicha magnitud.

c) Si ninguna de las magnitudes (anualidades por alimentos o parte de la base liquidable general a la que resulta aplicable el mecanismo previsto en el artículo 8 de la Ley 3/2010) **es inferior a la base liquidable general, no se aplicará el mecanismo corrector de la progresividad respecto a dicha magnitud**.

Rentas exentas con progresividad

Tienen tal consideración aquellas rentas que, a pesar de ser declaradas exentas de gravamen en el IRPF, sin embargo, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas obtenidas en el ejercicio por el contribuyente.

Como ejemplo de estas rentas pueden citarse las **previstas en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.**

En determinados Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España se establece que, cuando las rentas obtenidas por un contribuyente estén exentas, conforme a las disposiciones del propio Convenio, las mismas deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable sobre el resto de las rentas obtenidas por dicho contribuyente en el ejercicio.

Tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad que formen parte de la base imponible general.

El tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad que, según su naturaleza, formen parte de la base imponible general se estructura en las siguientes fases:

1ª El importe de las rentas exentas con progresividad debe sumarse a la base liquidable general, con objeto de aplicar las escalas de gravamen, estatal y autonómica o complementaria, al importe resultante de dicha suma. Como resultado se obtienen las cuotas parciales 1 y 2.

2ª Al importe de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar se le aplican, sucesivamente, la escala de gravamen general, obteniéndose de esta forma la cuota parcial 3 y la escala de gravamen autonómica o complementaria obteniéndose la cuota parcial 4.

3ª A partir de las cuatro cuotas parciales obtenidas en las fases anteriores se calculan las siguientes magnitudes:

- Cuota resultante 1 = cuota parcial 1 – cuota parcial 3.
- Cuota resultante 2 = cuota parcial 2 – cuota parcial 4.

4ª A partir de las cuotas resultantes 1 y 2 calculadas en la fase anterior, se determina el tipo medio de gravamen, estatal y autonómico o complementario. En ambos casos, dicho tipo medio es el resultado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir las cuotas resultantes 1 y 2 entre la base para la aplicación de la escala de gravamen (suma obtenida en la fase 1ª).

5º Una vez obtenidos dichos tipos medios, éstos se aplicarán exclusivamente sobre la base liquidable general, sin incluir las rentas exentas con progresividad. De esta forma se obtendrá la cuota íntegra estatal y autonómica, respectivamente, correspondientes a la base liquidable general.

Ejemplo:

Doña P.C.A., residente en la Comunidad de Castilla y León, ha obtenido en el ejercicio 2010 una base liquidable general de 23.909,76 euros y una base liquidable del ahorro de 2.862,93 euros.

El importe del su mínimo personal y familiar asciende a 5.151 euros. Además, ha percibido en Alemania una renta de 2.956,90 euros que por aplicación del Convenio hispano-alemán de doble imposición está declarada en España exenta con progresividad.

Determinar el importe de las cuotas íntegras correspondiente a dicho contribuyente.

Solución:

1. Suma de la base liquidable general y el importe de las rentas exentas con progresividad.

   23.909,76 + 2.956,90 = 26.866,66

2. Aplicación de las escalas del impuesto al resultado de la suma anterior (26.866,66).

   Escala general:

Hasta 17.707,20	2.124,86
Resto: 9.159,46 al 14%	1.282,32
Cuota 1	3.407,18

   Escala autonómica:

Hasta 17.707,20,	2.124,86
Resto: 9.159,46 al 14%	1.282,32
Cuota 2	3.407,18

3. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar.

   Dado que el importe de la base liquidable general (23.909,76) es superior al del mínimo personal y familiar (5.151), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general.

   Escala general:

5.151 al 12%	618,12
Cuota 3	618,12

   Escala autonómica:

5.151 al 12%	618,12
Cuota 4	618,12

Solución (continuación):

4. Determinación de las diferencias de cuotas.

Cuota resultante 1 (cuota 1 - cuota 3): 3.407,18 - 618,12	2.789,06
Cuota resultante 2 (cuota 2 - cuota 4): 3.407,18 - 618,12	2.789,06

5. Determinación de los tipos medios de gravamen:

Tipo medio de gravamen estatal (TMGE): TMGE = (2.789,06 ÷ 26.866,66) x 100 = 10,38%

Tipo medio de gravamen autonómico (TMGA): TMGA = (2.789,06 ÷ 26.866,66) x 100 = 10,38%

6. Determinación de las cuotas correspondientes a la base liquidable general (23.909,76):

Cuota estatal: (23.909,76 x 10,38%)	2.481,83
Cuota autonómica: (23.909,76 x 10,38%)	2.481,83

7. Gravamen de la base liquidable del ahorro (2.862,93)

Gravamen estatal (2.862,93 x 9,50%)	271,98
Gravamen autonómico (2.862,93 x 9,50%)	271,98

8. Determinación de las cuotas íntegras:

Cuota Íntegra Estatal (2.481,83 + 271,98)	2.753,81
Cuota Íntegra Autonómica (2.481,83 + 271,98)	2.753,81

Tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad que forman parte de la base imponible del ahorro

En los casos en que exista un remanente del mínimo personal y familiar que deba aplicarse sobre la base liquidable del ahorro para determinar la base liquidable del ahorro sometida a gravamen, así como cuando el importe de ésta incrementado en la cuantía de las rentas exentas con progresividad supere la cantidad de 6.000 euros, el tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad que, según su naturaleza, formen parte de la base imponible del ahorro se estructura en las siguientes fases:

A) Parte estatal de la cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro.

1ª El importe de las rentas exentas con progresividad debe sumarse a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen, con objeto de aplicar a su resultado los tipos de gravamen que correspondan.

2ª La cantidad obtenida en la fase anterior se divide entre la suma de la base liquidable del ahorro y las rentas exentas con progresividad a integrar en la base imponible del ahorro. El cociente así obtenido se multiplica por 100 para determinar de esta forma el tipo medio de gravamen.

3ª El tipo medio de gravamen obtenido en la fase anterior se aplica sobre la base liquidable del ahorro, determinándose de esta forma la parte estatal de la cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro.

B) Parte autonómica de la cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro.

De forma similar a la operatoria anteriormente comentada, las fases de cálculo son las siguientes:

1ª El importe de las rentas exentas con progresividad debe sumarse a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen, con objeto de aplicar a su resultado los tipos de gravamen que correspondan.

2ª La cantidad obtenida en la fase anterior se divide entre la suma de la base liquidable del ahorro y las rentas exentas con progresividad a integrar en la base imponible del ahorro, el cociente así obtenido se multiplica por 100 para determinar de esta forma el tipo medio de gravamen.

3ª El tipo medio de gravamen obtenido en la fase anterior se aplica sobre la base liquidable del ahorro, determinándose de esta forma la parte autonómica de la cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro.

■ ***Importante:*** *en los supuestos en que no exista remanente de mínimo personal y familiar que reduzca la base imponible del ahorro y ésta coincida con la base liquidable del ahorro sometida a gravamen y su cuantía incrementada en el importe de las rentas exentas con progresividad no supere la cifra de 6.000 euros, no será preciso efectuar los cálculos anteriormente comentados.*

Ejemplo:

En la declaración del IRPF correspondiente a 2010 de don J.L.M., constan las siguientes cantidades relativas a la base liquidable del ahorro:

- Base liquidable del ahorro 50.252,33
- Importe del mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable del ahorro 4.212,00
- Base liquidable del ahorro sometida a gravamen..... 46.040,33

En el ejercicio 2010 el contribuyente procedió a la venta de un inmueble urbano sito en Alemania del que obtuvo una ganancia patrimonial de 80.250 euros determinada de acuerdo con la normativa reguladora del IRPF .

Determinar el importe de la parte estatal y la parte autonómica de las cuotas correspondientes a la base liquidable del ahorro.

Solución:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23.2.a) del Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de 5 de diciembre de 1966 (BOE de 8 de abril de 1968), la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del bien inmueble está exenta del IRPF, pero esta renta se tendrá en cuenta para calcular el IRPF correspondiente a las restantes rentas a integrar en la base liquidable del ahorro del contribuyente.

Dado que existe un remanente del mínimo personal y familiar que reduce la base liquidable del ahorro para determinar el importe de la misma que se somete a gravamen, debe tenerse en cuenta la exención con progresividad de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del inmueble urbano sito en Alemania. Los cálculos que deben realizarse a tal efecto son los siguientes:

A) Parte estatal de la cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro.

1º A la suma de la base liquidable del ahorro sometida a gravamen y del importe de la renta exenta con progresividad (46.040,33 + 80.250 = 126.290,33) se aplican los siguientes tipos de gravamen:

- Hasta 6.000 x 9,5% 570,00
- Desde 6.000,01: (126.290,33 - 6.000) x 10,50% 12.630,48

Total 13.200,48

2º Para determinar el tipo medio de gravamen, la cantidad obtenida en la fase anterior se divide entre la suma de la base liquidable del ahorro (50.252,33) más el importe de las rentas exentas con progresividad (80.250). El cociente se multiplica por 100. Es decir: (13.200,48 ÷ 130.502,33) x 100 = 10,11 %.

3ª La cuota correspondiente a la parte estatal de la base liquidable del ahorro es el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen anteriormente determinado sobre la base liquidable del ahorro: 50.252,33 x 10,11 % = 5.080,51.

Solución (continuación):

B) Parte autonómica de la cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro.

1º A la suma de la base liquidable del ahorro sometida a gravamen y del importe de la renta exenta con progresividad (46.040,33 + 80.250 = 126.290,33) se aplican los siguientes tipos de gravamen:

- Hasta 6.000 x 9,5%	570,00
- Desde 6.000,01: (126.290,33 - 6.000) x 10,50%	12.630,48
Total	13.200,48

2º Para determinar el tipo medio de gravamen, la cantidad obtenida en la fase anterior se divide entre la suma de la base liquidable del ahorro (50.252,33) y el importe de las rentas exentas con progresividad (80.250). El cociente se multiplica por 100. Es decir: (13.200,48 ÷ 130.502,33) x 100 = 10,11%.

3ª La cuota correspondiente a la parte autonómica de la base liquidable del ahorro es el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen anteriormente determinado sobre la base liquidable del ahorro: 50.252,33 x 10,11% = 5.080,51.

Supuestos especiales de concurrencia de rentas

1º Anualidades por alimentos en favor de los hijos y rentas exentas con progresividad.

El procedimiento aplicable en el supuesto de que existan simultáneamente anualidades por alimentos en favor de los hijos y rentas exentas con progresividad incorpora las especialidades liquidatorias de cada una de dichas rentas tal y como se comenta en el ejemplo siguiente.

Ejemplo:

Don J.R.F., residente en la Comunidad de Madrid, ha obtenido en el ejercicio 2010 una base liquidable general de 23.909,76 euros. También ha obtenido rentas exentas con progresividad que ascienden 2.956,90 euros.

Durante el ejercicio ha satisfecho anualidades por alimentos a sus hijos por importe de 2.884,86 euros, según lo previsto en el convenio regulador del divorcio aprobado judicialmente.

Determinar las cuotas íntegras correspondientes al ejercicio 2010, sabiendo que el importe del mínimo personal y familiar asciende a 5.151 euros.

Solución:

1. Determinación de las bases para la aplicación de las escalas de gravamen.

   Al haber satisfecho en el ejercicio anualidades a sus hijos por decisión judicial y resultar su cuantía inferior al importe de su base liquidable general, la escala general y la autonómica o complementaria del impuesto deben aplicarse separadamente al importe de las anualidades (2.884,86) y al importe del resto de la base liquidable general.

   Este último importe se determina incrementando la base liquidable general (23.909,76 euros) en la cuantía de las rentas exentas con progresividad (2.956,90) y disminuyendo el resultado en el importe de las anualidades por alimentos satisfechas en el ejercicio (2.884,86). En definitiva:

   Base "A" = 2.884,86

   Base "B" = (23.909,76 + 2.956,90) - 2.884,86 = 23.981,80

2. Aplicación de las escalas del impuesto al importe de las anualidades, base "A" (2.884,86 euros).

   Escala general:

2.884,86 x 12%	346,18
Cuota 1	346,18

   Escala autonómica:

2.884,86 x 11,60%	334,64
Cuota 2	334,64

Solución (continuación):

3. Aplicación de las escalas de gravamen al resto de base liquidable general, base "B" (23.981,80 euros)

Escala general:

Hasta: 17.707,20	2.124,86
Resto: 6.274,60 x 14%	878,44
Cuota 3	3.003,30

Escala autonómica:

Hasta: 17.707,20	2.054,04
Resto: 6.274,60 x 13,70%	859,62
Cuota 4	2.913,66

4. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros.

Dado que el importe de la base liquidable general (23.909,76) es superior al del mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros (5.151 + 1.600 = 6.751), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general.

Escala general:

6.751 x 12%	810,12
Cuota 5	810,12

Escala autonómica:

6.751 x 11,60%	783,12
Cuota 6	783,12

5. Cálculo de las cuotas a efectos de determinar los tipos medios de gravamen.

Para determinar los tipos medios de gravamen, estatal y autonómico, es preciso calcular previamente las respectivas cuotas estatal y autonómica. Dichas cuotas se calculan de la siguiente forma:

Cuota estatal: (cuota 1 + cuota 3 - cuota 5) (346,18 + 3.003,30 - 810,12)	2.539,36
Cuota autonómica: (cuota 2 + cuota 4 - cuota 6) (334,64 + 2.913,66 - 783,12)	2.465,18

6. Determinación de los tipos medios de gravamen.

Tipo medio de gravamen estatal (TME) = (2.539,36 ÷ 26.866,66) x 100 = 9,45%

Tipo medio de gravamen autonómico (TMA) = (2.465,18 ÷ 26.866,66) x 100 = 9,17%

7. Determinación de la cuota íntegra general estatal y autonómica.

Cuota íntegra general estatal: (base liquidable general x TME) 23.909,76 x 9,45%	2.259,47
Cuota íntegra general autonómica: (base liquidable general x TMA) 23.909,76 x 9,17%	2.192,52

2º Indemnizaciones o ayudas contempladas en la Ley 3/2010 y rentas exentas con progresividad.

En el supuesto de que existan indemnizaciones o ayudas incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 3/2010 y rentas exentas con progresividad, se aplicarán la escalas del impuesto de forma separada a la parte de la base liquidable general a la que resulta aplicable el mecanismo previsto en el artículo 8 de la Ley 3/2010 y al resto de la base liquidable general más las rentas exentas con progresividad.

3º Indemnizaciones o ayudas contempladas en la Ley 3/2010, anualidades por alimentos y rentas exentas con progresividad.

En este caso deben tenerse en cuenta los siguientes criterios:

a) Cuando concurran indemnizaciones o ayudas incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 3/2010 con anualidades por alimentos **y una de estas magnitudes sea mayor que la base liquidable general más las rentas exentas con progresividad y la otra no**, se aplicarán las escalas de forma separada al importe de la magnitud que sea inferior a la base liquidable general más las rentas exentas con progresividad y al resto de esta última magnitud.

b) Cuando concurran indemnizaciones o ayudas contempladas en la Ley 3/2010 con anualidades por alimentos y con rentas exentas con progresividad, **siendo cada una de las dos primeras magnitudes inferior a la base liquidable general más las rentas exentas con progresividad**, pero la suma de dichas magnitudes es mayor que la base liquidable general más las rentas exentas con progresividad, **el contribuyente aplicará las escalas de forma separada sobre la magnitud que elija, y al resto de la base liquidable general más las rentas exentas con progresividad.**

Capítulo 16. Deducciones generales de la cuota en el ejercicio 2010

Sumario

Introducción

Determinación de la cuota líquida estatal y autonómica

Deducción por inversión en vivienda habitual

Ámbito de aplicación

Condiciones y requisitos de carácter general

1. Adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual
2. Construcción o ampliación de la vivienda habitual
3. Cantidades depositadas en cuentas vivienda
4. Obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad

Deducciones por donativos

Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial

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

1. Régimen general y regímenes especiales de deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial
2. Regímenes especiales de deducciones para actividades económicas realizadas en Canarias

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

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

Deducción por cuenta ahorro-empresa

Deducción por alquiler de la vivienda habitual

Deducción por obras de mejora en la vivienda habitual

Concepto y requisitos de la deducción

Importe de la deducción

Incompatibilidad con la deducción por inversión en vivienda habitual.

Introducción

Una vez determinada las cuotas íntegras, estatal y autonómica, la fase liquidatoria siguiente del IRPF tiene por objeto determinar las respectivas **cuotas líquidas**, estatal y autonómica (arts. 67 y 77 Ley del IRPF). Para ello, deben aplicarse sobre el importe de las cuotas íntegras los tres grupos de deducciones siguientes:

1. Deducción por inversión en vivienda habitual.

La deducción por inversión en vivienda habitual se desdobla en dos tramos: uno, estatal y otro, autonómico.

Las Comunidades Autónomas de régimen común pueden aumentar o disminuir los porcentajes autonómicos de esta deducción establecidos en el artículo 78.2 de la Ley del IRPF. (1)

La Comunidad Autónoma de Cataluña ha aprobado los porcentajes autonómicos de deducción propios, que más adelante se comentan (2) y que resultan aplicables en el ejercicio 2010 por los contribuyentes residentes en el territorio de dicha Comunidad Autónoma.

Los contribuyentes con derecho a esta deducción residentes en el resto de Comunidades Autónomas de régimen común y en las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla deberán aplicar los porcentajes establecidos en el citado artículo 78.2 de la Ley del IRPF.

- **El importe de la deducción correspondiente al tramo estatal se aplica en su totalidad a minorar la cuota íntegra estatal.**
- **El importe de la deducción correspondiente al tramo autonómico se aplica en su totalidad a minorar la cuota íntegra autonómica.**

2. Deducciones generales de normativa estatal.

Estas deducciones, cuya regulación se contiene exclusivamente en la propia Ley del IRPF (art. 68.2, 3, 4, 5, 6, 7 y disposición adicional vigésimo novena) pueden ser aplicadas, con carácter general, por todos los contribuyentes que cumplan los requisitos legalmente exigidos para tener derecho a las mismas, con independencia de la Comunidad Autónoma de régimen común en la que hayan residido durante 2010, con la salvedad de las especialidades que se derivan de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

El importe de estas deducciones, con excepción de la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual prevista en la disposición adicional vigésimo novena de la Ley del IRPF, se reparte de la siguiente forma:

- **El 50 por 100 del importe total se aplica a minorar la cuota íntegra estatal.**
- **El 50 por 100 del importe total se aplica a minorar la cuota íntegra autonómica.**

  ▪ ***Importante:*** *La deducción por obras de mejora en la vivienda habitual se aplica en su totalidad a minorar la cuota íntegra estatal.*

(1) Véase el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19).

(2) Véanse las páginas 440; 443; 445 y 448 de este mismo Capítulo.

3. Deducciones autonómicas.

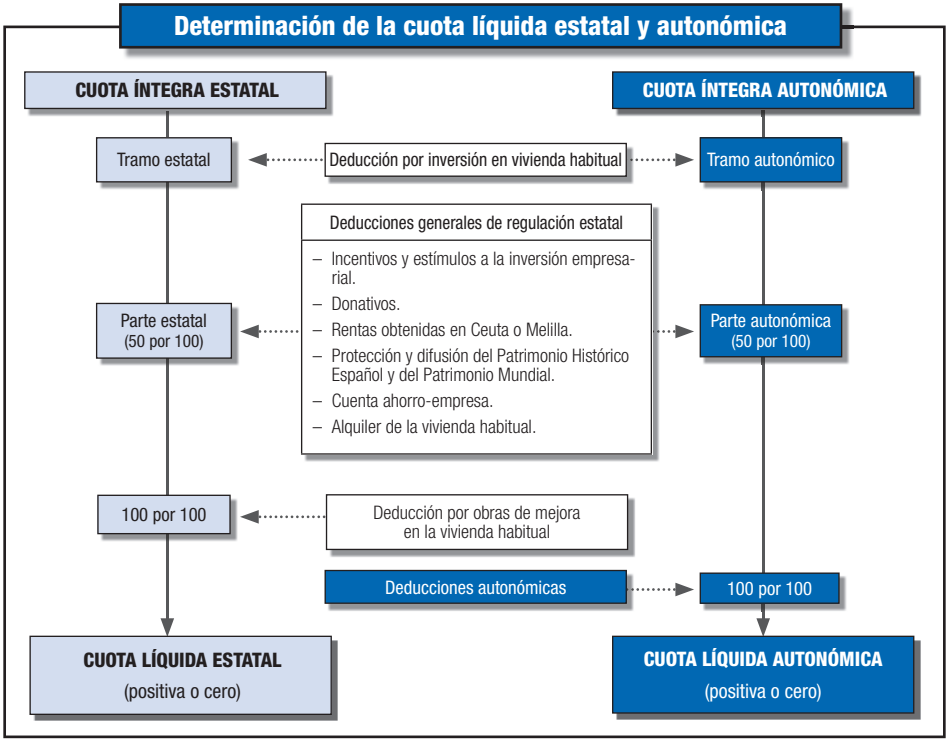
Las Comunidades Autónomas de régimen común, haciendo uso de las competencias normativas asumidas en relación con la parte cedida del IRPF, han aprobado deducciones autonómicas que únicamente podrán aplicar los contribuyentes que, cumpliendo los requisitos establecidos para tener derecho a las mismas, hayan residido durante el ejercicio 2010 en sus respectivos territorios.

- **El importe de estas deducciones se aplica totalmente a minorar la cuota íntegra autonómica.**

  ▪ ***Importante:*** *la aplicación de las deducciones generales y autonómicas no podrá dar lugar a una cuota líquida negativa. Las deducciones generales que no puedan ser aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra estatal, no podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica o complementaria. Del mismo modo, las deducciones autonómicas que no puedan ser aplicadas por insuficiencia de la cuota íntegra autonómica, no podrán deducirse de la cuota íntegra estatal.*

  Finalmente, el contribuyente deberá conservar en su poder los justificantes de las deducciones practicadas para cualquier comprobación por parte de la Administración tributaria, sin que sea necesario que adjunte a su declaración los justificantes de las deducciones practicadas.

En el siguiente cuadro se representa, de forma esquemática, la aplicación de las deducciones generales y autonómicas en el ejercicio 2010.



Deducción por inversión en vivienda habitual

(Arts. 68.1, 70, 78 y disposición transitoria decimotercera Ley IRPF; 54 a 57 Reglamento)

Ámbito de aplicación

La deducción por inversión en vivienda habitual resulta aplicable a los siguientes supuestos:

1. Adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

2. Construcción o ampliación de la vivienda habitual.

3. Cantidades depositadas en cuentas vivienda.

Además de a estos supuestos, la deducción por inversión en vivienda habitual también resulta aplicable, en las condiciones y con los requisitos especiales que más adelante se señalan, a las cantidades satisfechas en concepto de:

4. Obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del contribuyente por razón de minusvalía.

- ***Importante:*** *además de estas deducciones, los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 20 de enero de 2006 utilizando financiación ajena y tuvieran derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual en 2010 conforme a lo dispuesto en la vigente Ley del IRPF, pueden aplicar la correspondiente compensación fiscal, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en la actual Ley para dicha deducción les resulte menos favorable que el regulado en el texto refundido de la Ley del IRPF vigente a 31 de diciembre de 2006, como consecuencia de la supresión de los porcentajes de deducción incrementados por utilización de financiación ajena.* [3]

Condiciones y requisitos de carácter general

Concepto de vivienda habitual. (Arts. 68.1 3º y 4º f) Ley IRPF; 54 y 55.2 Reglamento)

Se entiende por vivienda habitual, a efectos de esta deducción, **la edificación** que cumpla los siguientes requisitos:

1º Que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido los tres años indicados, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, cambio de empleo, u otras circunstancias análogas justificadas.

Se entenderá igualmente como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda el hecho de que la anterior resulte inadecuada como consecuencia de la discapacidad del propio contribuyente o de su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él.

El plazo de tres años lo es a los efectos de calificar la vivienda como habitual, sin que sea preciso que transcurra dicho plazo para empezar a practicar la deducción que corresponda en los términos que más adelante se comentan. No obstante, si una vez habitada la vivienda se

[3] Véase, dentro del Capítulo 18, el epígrafe "Compensación fiscal por deducción en adquisición de la vivienda habitual", páginas 589 y ss.

incumpliera el plazo de residencia de tres años, sí que habría que reintegrar las deducciones practicadas, salvo que concurra alguno de los supuestos anteriormente mencionados.

2º Que el contribuyente la habite de manera efectiva y con carácter permanente, en un plazo no superior a doce meses, contados desde la fecha de adquisición o de terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual, a pesar de no producirse la ocupación en el plazo de doce meses, en los siguientes supuestos:

- Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurra alguna otra de las circunstancias mencionadas en el número 1º anterior (celebración del matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, ..., etc.) que impidan la ocupación de la vivienda.

- Cuando la vivienda resulte inadecuada por razón de la discapacidad padecida por el contribuyente, por su cónyuge o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que convivan con él.

- Cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización. En este supuesto, el plazo de doce meses comenzará a contarse a partir de la fecha del cese en el correspondiente cargo o empleo.

Cuando se produzca alguna de las circunstancias señaladas en este número o en el anterior, determinantes del cambio de domicilio o que impidan la ocupación de la vivienda, la deducción se practicará hasta el momento en que se produzcan dichas circunstancias. Por excepción, cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, podrá seguir practicándose deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha circunstancia y la vivienda no sea objeto de utilización.

3º Conceptos que se consideran vivienda habitual, a efectos de la deducción:

- **Los anexos** o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, tales como jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, **siempre que se adquieran conjuntamente con la vivienda.**

- L**as plazas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta, con el máximo de dos.**

  A efectos de la deducción, se entienden adquiridas con la vivienda las plazas de garaje que cumplan los siguientes requisitos:

  a) Que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario y se entreguen en el mismo momento.

  b) Que su transmisión se efectúe en el mismo acto, aunque lo sea en distinto documento.

  c) Que sean utilizadas o estén en disposición de utilizarse por el adquirente, es decir, que su uso no esté cedido a terceros.

Bases máximas de inversiones deducibles. (Art. 68.1 1º y 4º d) Ley IRPF)

a) Inversiones en adquisición, rehabilitación, construcción o ampliación de la vivienda habitual y cantidades depositadas en cuentas vivienda: 9.015 euros anuales.

Este límite será único para el conjunto de los conceptos de inversión reseñados y se aplicará en idéntica cuantía en tributación conjunta.

b) Cantidades destinadas a la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del contribuyente por razón de discapacidad: 12.020 euros anuales.

Este límite se aplicará en idéntica cuantía en tributación conjunta.

En ambos casos, **el eventual exceso de las cantidades invertidas sobre dichos importes no puede trasladarse a ejercicios futuros**.

- ***Importante:*** *este último límite es independiente del límite de 9.015 euros establecido para los restantes conceptos deducibles por inversión en vivienda habitual.*

  En consecuencia, si concurriera el derecho a deducción por cantidades destinadas a la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del contribuyente por razones de discapacidad con el derecho a deducción por inversión en vivienda habitual, las cantidades invertidas en adquisición darían derecho a deducción hasta la cuantía máxima de 9.015 euros y las empleadas en obras e instalaciones de adecuación darían derecho, a su vez, a deducción hasta la cuantía máxima de 12.020 euros.

Comprobación de la situación patrimonial: base efectiva de inversión deducible. (Art. 70 Ley IRPF)

Sin perjuicio de la existencia de bases máximas de deducción para los diferentes conceptos de inversiones en los términos anteriormente comentados, la aplicación efectiva de las deducciones por inversión en vivienda habitual y por cuenta ahorro-empresa está condicionada a que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

La comprobación de la situación patrimonial tiene como objetivo asegurar que las inversiones en vivienda habitual y en la cuenta ahorro-empresa con derecho a deducción se realizan con la renta generada en el período, evitando que se efectúen deducciones respecto de cantidades que correspondan a rentas generadas en períodos anteriores.

La comparación del patrimonio al final y al comienzo del período impositivo se efectuará en función del valor de adquisición de la totalidad de los bienes y derechos que integran el patrimonio del contribuyente, incluyendo los exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, **sin que se computen, por tanto, las variaciones de valor experimentadas durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente**.

No obstante lo anterior, **en el caso de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual**, las inversiones realizadas en el ejercicio se valorarán en el patrimonio final de forma independiente de la vivienda.

De forma análoga, en el caso de **obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad**, debe incluirse en la valoración del patrimonio final del período impositivo las cantidades satisfechas para sufragar estas obras, tanto en el supuesto de que estas últimas tengan la consideración de inversión (las realizadas sobre la vivienda habitual del contribuyente) como de gastos (las realizadas sobre la vivienda arrendada o subarrendada por el contribuyente).

En el supuesto de que el aumento del patrimonio a la finalización del período impositivo fuera inferior a la cantidad invertida o al importe de las obras e instalaciones de adecuación realizadas por razones de discapacidad, sin computar dentro de éstas los intereses y demás gastos de financiación, sólo se podrá efectuar la deducción por inversión en vivienda o por obras e instalaciones de adecuación de la misma sobre la cuantía en que haya aumentado el patrimonio del contribuyente, incrementada en los intereses y demás gastos de financiación satisfechos.

Ejemplo:

Don A.G.E., en el ejercicio 2010, ha invertido 60.101,21 euros en la adquisición de su vivienda habitual, correspondiendo 1.601,21 euros a intereses y demás gastos de financiación.

El patrimonio del contribuyente, a 01-01-2010, está formado por participaciones en un fondo de inversión valoradas en 55.293,11 euros; una cuenta bancaria de 5.709,61 euros y un automóvil adquirido en 2005 por un importe de 25.242,51 euros y cuya valoración actual se estima en 21.035,42 euros.

El patrimonio, a 31-12-2010, está constituido por 3.005,06 euros en la cuenta bancaria y por el automóvil cuyo valor, a dicha fecha, se estima en 15.626,31 euros.

Determinar la base efectiva de inversión deducible en el ejercicio 2010 por inversión en vivienda habitual.

Solución:

Patrimonio final (31-12-2010)		61.505,06
- Vivienda (60.101,21 - 1.601,21)	58.500,00	
- Cuenta bancaria	3.005,06	
Patrimonio inicial (01-01-2010)		61.002,72
- Fondo de inversión	55.293,11	
- Cuenta bancaria	5.709,61	
Aumento de patrimonio		502,34
Inversión realizada en 2010		60.101,21
Base máxima de inversión deducible		9.015,00
Base efectiva de inversión deducible (aumento de patrimonio sin computar intereses y demás gastos de financiación)		502,34

Nota: En la solución del ejemplo no se tiene en cuenta el automóvil, ya que el mismo sigue formando parte del patrimonio del contribuyente al final de período impositivo.

1. Adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual

(Arts. 68.1 y 78.2 Ley IRPF; 55 Reglamento)

Concepto de adquisición de vivienda.

Se entiende por adquisición de vivienda habitual, a efectos de la deducción, la adquisición en sentido jurídico del derecho de propiedad o pleno dominio de la misma, aunque éste sea compartido, siendo indiferente el negocio jurídico que la origine. Así, la adquisición podrá efectuarse por compraventa, permuta, herencia, legado o donación. Se excluye, pues, del concepto de adquisición válido para la aplicación de la deducción, la adquisición de la nuda propiedad, usufructo u otros derechos reales de goce o disfrute sobre la vivienda habitual.

Asimismo, la deducción por adquisición de vivienda habitual sólo podrá aplicarse a partir del momento en que jurídicamente se adquiera la propiedad de la misma. Es decir, a partir del momento en que concurran el contrato (título) y la tradición o entrega de la vivienda (modo).

- ***Importante:*** *en los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.*

  También podrá practicar deducción por las cantidades satisfechas, en su caso, para la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir su vivienda habitual, con el límite conjunto de 9.015 euros anuales.

Concepto de rehabilitación de vivienda.

A efectos de esta modalidad de deducción, se considera rehabilitación de vivienda habitual las obras realizadas en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que las obras hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio, sobre medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y suelo del Plan 1998-2001 (BOE del 26); en el Real Decreto 1/2002, de 11 de enero, sobre medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y suelo del Plan 2001-2005 (BOE del 12), en el Real Decreto 801/2005, de 1 de julio, por el que se aprueba el Plan Estatal 2005-2008, para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda o en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012 (BOE del 24).

b) Que las obras tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado la adquisición durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Conceptos que no dan derecho a deducción.

A efectos de la deducción, en ningún caso tienen la consideración de inversión en vivienda habitual los siguientes conceptos:

a) Los **gastos de conservación y reparación** efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones y similares.

b) Los **gastos de sustitución de elementos** tales como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros.

c) Las **mejoras**.

d) Las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con la vivienda **que excedan de dos**.

e) La adquisición de **plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas** y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya vivienda propiamente dicha, **siempre que se adquieran independientemente de ésta**.

Cantidades invertidas con derecho a deducción (base de la deducción).

• **Regla general.**

Con sujeción al límite de 9.015 euros, establecido con carácter general, la base de la deducción está constituida por **el importe satisfecho por el contribuyente en el ejercicio** para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, **incluidos los gastos y tributos** originados por la adquisición que hayan corrido a cargo del adquirente.

Cuando la adquisición o rehabilitación se realicen con financiación ajena, las cantidades financiadas se entienden invertidas a medida que se vayan amortizando los préstamos obtenidos.

En estos supuestos, **formarán parte de la base de la deducción tanto la amortización del capital como los intereses y demás gastos derivados de dicha financiación**. Dentro de estos últimos pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- **El coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés de los préstamos hipotecarios** regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE del 12). En el caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

- **Las primas de los contratos de seguro de vida y de incendios**, siempre que estén incluidos en las condiciones de los préstamos hipotecarios obtenidos para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

También forman parte de la base de la deducción, con independencia de la utilización o no de financiación ajena, **los gastos y tributos originados por la adquisición que hayan corrido a cargo del adquirente**, tales como Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IVA, gastos de notaría y registro, gastos de agencia, etc.

- **Reglas especiales.**

Además de la regla general anteriormente comentada, para determinar la base de la deducción, es decir, las cantidades invertidas con derecho a deducción, deben tenerse en cuenta las siguientes reglas especiales:

1ª Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrán practicar deducciones por la adquisición o rehabilitación de la nueva vivienda hasta que el importe invertido en ella exceda de las cantidades invertidas en las anteriores que hubieran gozado de deducción.

2ª Cuando la transmisión de la vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión,[4] la base de deducción por adquisición o rehabilitación de la nueva vivienda habitual se minorará en el importe de la ganancia patrimonial exenta, no pudiéndose practicar deducciones hasta que el importe invertido supere la suma del precio de adquisición de las viviendas anteriores, en la medida en que hubiera gozado de deducción, más la ganancia patrimonial exenta en la anterior.

De igual modo, **cuando la transmisión de la vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial parcialmente no sujeta** por aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto (por ser la fecha de adquisición anterior a 31 de diciembre de 1994)[5], la deducción por adquisición de la nueva vivienda no podrá comenzar hasta que el importe invertido en la misma no supere las cantidades invertidas en las anteriores viviendas habituales, en la medida en que hubieran gozado de deducción, más la ganancia patrimonial que resulte exenta por reinversión.

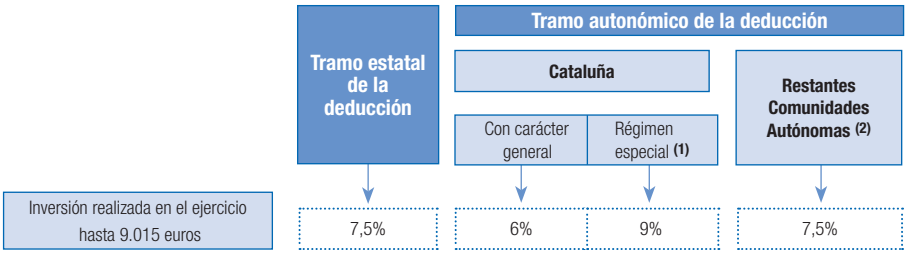
Porcentajes de deducción aplicables en el ejercicio 2010.

Los porcentajes de deducción aplicables en el ejercicio 2010 en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual son los que se indican en el cuadro de la página siguiente:

[4] La exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual se comenta en las páginas 354 y ss. del Capítulo 11.

[5] La aplicación de los coeficientes reductores o de abatimiento para determinar la parte de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de viviendas adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994 que queda no sujeta al IRPF se comenta con más detalle en las páginas 323 y ss. del Capítulo 11.

Porcentajes de deducción en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual



(1) Régimen aplicable a los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- Tener 32 años o menos de edad en la fecha de devengo el Impuesto, siempre que su base imponible total, menos el mínimo personal y familiar no sea superior 30.000 euros. En caso de tributación conjunta, este límite se computa de manera individual para cada uno de los contribuyentes que tenga derecho a la deducción por haber realizado inversiones en la vivienda habitual en el ejercicio.
- Haber estado en paro 183 días o más durante el ejercicio.
- Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
- Formar parte de una unidad familiar que incluya al menos un hijo en la fecha de devengo del Impuesto.

(2) Incluye las demás Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla.

■ ***Importante:*** *a partir del 1 de enero de 2007, ya no resultan aplicables los porcentajes incrementados de deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual cuando exista financiación ajena.*

Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 utilizando financiación ajena y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda en el ejercicio 2010 conforme a la normativa actualmente vigente, podrán aplicar la compensación fiscal que proceda cuando el régimen vigente en la actualidad les resulte menos favorable que el vigente a 31 de diciembre de 2006. (6)

Ejemplo:

Doña V.G.C., con residencia habitual en la Comunidad de Castilla y León, vende el 3 de febrero de 2010 su vivienda habitual por 120.202,42 euros, obteniendo una ganancia patrimonial reducida de 21.035,42 euros. Dicha vivienda la había adquirido en 1990, habiendo practicado deducciones por inversión en vivienda habitual sobre bases efectivas de deducción que ascendieron a 48.080,97 euros. Asimismo, con anterioridad a 1990, también dedujo por adquisición de vivienda habitual sobre bases efectivas de deducción cuyo importe ascendió a una cantidad equivalente a 18.030,36 euros.

El día 15 de marzo de 2010, adquiere una nueva vivienda habitual por un importe de 180.303,63 euros, entregando para satisfacer el precio de la misma los 120.202,42 euros obtenidos en la venta de la anterior, más 60.101,21 euros procedentes de un préstamo hipotecario concertado a 15 años sobre la nueva vivienda.

Los gastos y tributos inherentes a la adquisición de la nueva vivienda satisfechos directamente por la adquirente han ascendido a 18.030,36 euros. Asimismo, durante 2010, ha satisfecho en concepto de amortización e intereses del préstamo hipotecario la cantidad de 5.709,61 euros.

Determinar el importe de la deducción por adquisición de vivienda habitual en 2010, suponiendo que su patrimonio ha aumentado en 18.631,38 euros y que se ha acogido a la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda anterior.

(6) La compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual se comenta en las páginas 589 y ss. del Capítulo 18.

Solución:

Cantidades satisfechas por adquisición de la nueva vivienda habitual en 2010:

- Entrega de lo obtenido por la venta de la anterior vivienda	120.202,42
- Gastos y tributos satisfechos en la adquisición de la nueva vivienda	18.030,36
- Pagos del préstamo hipotecario en 2010	5.709,61
Total	143.942,39

Cantidades invertidas en 2010 sin derecho a deducción:

- Bases de deducción de años anteriores (48.080,97 + 18.030,36)	66.111,33
- Ganancia patrimonial exenta por reinversión	21.035,42
Total	87.146,75

Inversión con derecho a deducción en 2010:

La inversión con derecho a deducción está constituida por la menor de las siguientes cantidades:

- Total inversión con posible deducción (143.942,39 - 87.146,75) (1)	56.795,64
- Aumento del valor del patrimonio en 2010 (2)	18.631,38
- Límite máximo absoluto de deducción	9.015,00
- Base efectiva de la deducción	9.015,00

Porcentajes e importes de deducción: (3)

Tramo estatal:	
9.015 x 7,5%	676,13
Tramo autonómico:	
9.015 x 7,5%	676,13
Total deducción por adquisición de vivienda habitual en 2010	1.352,26

(1) Al haber practicado la contribuyente deducciones por adquisición de vivienda habitual en ejercicios anteriores sobre bases efectivas de deducción equivalentes a 48.080,97 y 18.030,36 euros y haber declarado exenta la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la anterior vivienda (21.035,42 euros), la inversión con posible deducción en el presente ejercicio únicamente se producirá sobre el exceso de inversión del ejercicio respecto de estas cantidades.

(2) Aunque en la solución del supuesto carezca de relevancia, por prevalecer el límite máximo absoluto de deducción (9.015 euros), la limitación correspondiente al aumento del valor del patrimonio en el ejercicio 2010 debería incrementarse en el importe de los costes financieros soportados en el ejercicio que no se desglosan al carecer de importancia práctica en la solución.

(3) A partir del ejercicio 2007, los porcentajes de deducción se han homogeneizado, con independencia de que la adquisición de la vivienda habitual se produzca con financiación ajena. Asimismo, al haberse adquirido la vivienda con posterioridad al 20 de enero de 2006, no procederá practicar la correspondiente compensación fiscal.

2. Construcción o ampliación de la vivienda habitual

(Arts. 68.1 y 78.2 Ley IRPF; 55 Reglamento)

Concepto de construcción de vivienda habitual.

A efectos de la deducción, se considera construcción de vivienda habitual cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de las mismas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

Si las obras no fueran terminadas en el plazo indicado, además de no poderse practicar deducciones por las cantidades invertidas a partir de ese momento, también se perderá el derecho a las deducciones efectuadas con anterioridad. (7)

(7) La regularización de la pérdida del derecho a estas deducciones se comenta en la página 577 del Capítulo 18.

No obstante lo anterior, **el plazo de cuatro años puede verse ampliado**, sin perder el derecho a las deducciones, en las siguientes situaciones:

a) Situación de concurso del promotor de las obras. En estos casos, el plazo queda ampliado automáticamente en otros cuatro años, siempre que el contribuyente que esté obligado a presentar declaración por el IRPF, en el período impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, acompañe a la misma tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda como cualquier documento justificativo de haberse producido la referida situación.

b) Cuando se produzcan otras circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente, distintas de la anterior, **que supongan paralización de las obras**.

En estos supuestos, el contribuyente puede solicitar de la Administración tributaria la ampliación del plazo. La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, durante los treinta días siguientes a la fecha del incumplimiento del plazo.

En la solicitud deberán figurar tanto los motivos que han provocado el incumplimiento del plazo como el período de tiempo que se considera necesario para finalizar las obras de construcción, el cual no podrá ser superior a cuatro años.

A la vista de la solicitud presentada y de la documentación aportada, el titular de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria decidirá tanto sobre la procedencia de la ampliación solicitada como con respecto al plazo de ampliación, que no tendrá que ajustarse necesariamente al solicitado por el contribuyente. La ampliación concedida comenzará a contarse a partir del día inmediato siguiente a aquel en que se produjo el incumplimiento.

Las solicitudes de ampliación del plazo que no sean resueltas expresamente en el plazo de tres meses, podrán entenderse desestimadas.

▪ ***Recuerde:*** *para que la vivienda tenga la consideración de habitual debe ser ocupada por el contribuyente en el plazo máximo de doce meses desde la terminación de las obras, salvo que lo impida alguna de las circunstancias excepcionales comentadas anteriormente en el epígrafe "Concepto de vivienda habitual", página 437 de este mismo Capítulo.*

Concepto de ampliación de vivienda habitual.

Se entiende por ampliación de vivienda habitual el aumento de su superficie habitable, producido mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año. Así, dentro de este concepto se entiende comprendida tanto la adquisición de una vivienda contigua como de una vivienda situada en un nivel inmediatamente superior o inferior, con el fin de unirla a la vivienda habitual y aumentar de esta forma la superficie habitable de la misma.

Conceptos que no dan derecho a deducción.

En ningún caso generan derecho a deducción por construcción o ampliación de la vivienda habitual los siguientes conceptos:

a) Los **gastos de conservación y reparación** efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones y similares.

b) Los **gastos de sustitución** de elementos tales como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros.

c) Las **mejoras**.

d) Las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con la vivienda **que excedan de dos**.

e) La **adquisición de plazas de garaje**, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya vivienda propiamente dicha, siempre **que se adquieran independientemente de ésta**.

Cantidades invertidas con derecho a deducción (base de la deducción).

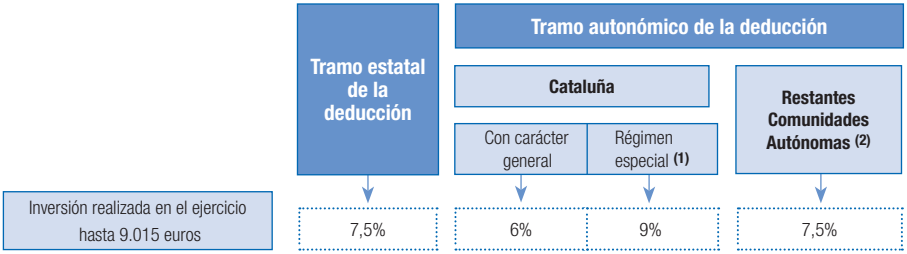
Con sujeción al límite de 9.015 euros, establecido con carácter general, la base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas en el ejercicio, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del contribuyente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma. Pueden citarse, entre otros, los siguientes: honorarios de arquitecto y aparejador, licencia de obras, declaración de obra nueva, gastos de notaría y registro, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IVA, etc.

Todo ello, sin perjuicio del resultado que arroje la comprobación de la situación patrimonial del contribuyente, en los términos anteriormente comentados.

Porcentajes de deducción.

Los porcentajes de deducción aplicables en el presente ejercicio son los siguientes:

Inversión en la construcción o ampliación de la vivienda habitual



(1) Régimen aplicable a los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- Tener 32 años o menos de edad en la fecha de devengo el Impuesto, siempre que su base imponible total, menos el mínimo personal y familiar no sea superior 30.000 euros. En caso de tributación conjunta, este límite se computa de manera individual para cada uno de los contribuyentes que tenga derecho a la deducción por haber realizado inversiones en la vivienda habitual en el ejercicio.
- Haber estado en paro 183 días o más durante el ejercicio.
- Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
- Formar parte de una unidad familiar que incluya al menos un hijo en la fecha de devengo del Impuesto.

(2) Incluye las demás Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla.

3. Cantidades depositadas en cuentas vivienda

(Arts. 68.1.1º y 78.2 Ley IRPF; 56 y disposición transitoria décima Reglamento)

Concepto.

Las cuentas vivienda permiten a los contribuyentes aplicar la deducción por las cantidades ahorradas en los ejercicios anteriores a la adquisición, construcción o rehabilitación de la vivienda habitual y que vayan a ser destinadas a estos fines. A tal efecto, la normativa reguladora del IRPF considera que se han destinado a la adquisición, construcción o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, las cantidades que se depositen en Entidades de crédito en cuentas que cumplan los requisitos que a continuación se comentan.

Requisitos de formalización y disposición.

a) Las cantidades deben ser depositadas en Entidades de Crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, sin que sea necesario que tengan la denominación específica de cuenta vivienda.

b) Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta vivienda. En caso de matrimonios, ambos cónyuges pueden ser cotitulares de una única cuenta vivienda o cada uno de ellos ostentar la titularidad exclusiva de su respectiva cuenta vivienda.

c) Las cuentas vivienda deberán identificarse separadamente en la declaración del impuesto consignando el código cuenta cliente (CCC), el titular de la cuenta y la fecha de apertura.

d) Los saldos de la cuenta deben destinarse exclusivamente a la primera adquisición o construcción, o a la rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente.

En consecuencia, es requisito necesario que el contribuyente no haya sido nunca propietario de otra edificación que hubiera constituido su vivienda habitual, tal y como ésta se ha definido a efectos de la deducción por adquisición de vivienda habitual, salvo en el caso de que las cantidades depositadas en la cuenta vivienda se destinen a la rehabilitación de la misma. En definitiva, la propiedad, plena o compartida, de una vivienda habitual anterior impide la deducción por cantidades depositadas en cuentas vivienda para la adquisición o construcción de vivienda, siendo irrelevante, a estos efectos, el hecho de que el contribuyente no haya practicado deducción por la vivienda anterior.

En el supuesto de rehabilitación, no es necesario que se trate de la primera rehabilitación ni de la rehabilitación de la primera vivienda habitual.

e) Dicho destino ha de materializarse en el plazo de 4 años desde la apertura de la cuenta.

Dentro del plazo de cuatro años para aplicar el saldo de la cuenta vivienda a su finalidad pueden destinarse a la adquisición o construcción de la vivienda habitual otras cantidades que no procedan de la cuenta vivienda, sin perder el derecho a las deducciones practicadas, siempre que finalmente se aplique la totalidad del saldo de la cuenta vivienda en el plazo previsto.

Una vez adquirida jurídicamente la propiedad de la vivienda, las cantidades aportadas a la cuenta vivienda no darán derecho a deducción. La adquisición jurídica de la vivienda se entiende producida, en los supuestos de ejecución directa de la construcción por parte del contribuyente, con la finalización de las obras y, en los supuestos de entregas al promotor, cuando, suscrito el contrato de compraventa, se realice la tradición o entrega de la cosa vendida, que en el caso de inmuebles puede realizarse de múltiples formas: puesta en poder y posesión de la cosa, entrega de las llaves o títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública.

■ ***Importante:*** *las aportaciones realizadas a cuentas vivienda con posterioridad a la adquisición de la vivienda no originan derecho a la deducción.*

Ampliación del plazo de cuatro años de las cuentas vivienda.

De acuerdo con lo establecido en el primer párrafo de la disposición transitoria décima del Reglamento del IRPF, añadida por el artículo 8.Nueve del Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda (BOE del 2 de diciembre), los saldos de las cuentas vivienda existentes al vencimiento del plazo de cuatro años desde su apertura y que por la finalización del citado plazo debieran destinarse a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente en el período comprendido entre el día 1 de enero de 2008 y el 30 de diciembre de 2010 **podrán destinarse a dicha finalidad hasta el 31 de diciembre de 2010 sin que ello implique la pérdida del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual**.

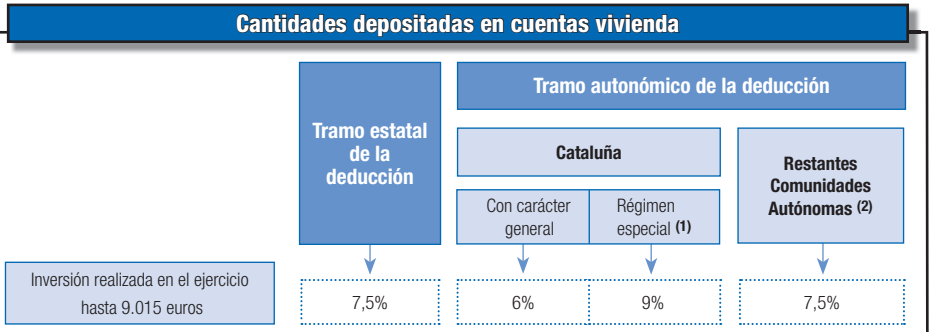
■ ***Importante:*** *en ningún caso las cantidades que se depositen en las cuentas vivienda una vez que haya transcurrido el plazo de cuatro años desde su apertura darán derecho a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual.*

Base de la deducción.

Con sujeción al límite general de 9.015 euros, la base de la deducción está constituida por **las cantidades depositadas en la cuenta vivienda** por el contribuyente en el ejercicio.

Porcentajes de deducción.

Los porcentajes de deducción aplicables en el presente ejercicio son los siguientes:



Notas al cuadro:

(1) Régimen aplicable a los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña que se encuentren en alguna de las situaciones que a continuación se comentan:

- Tener 32 años o menos de edad en la fecha de devengo el Impuesto, siempre que su base imponible total, menos el mínimo personal y familiar no sea superior 30.000 euros. En caso de tributación conjunta, este límite se computa de manera individual para cada uno de los contribuyentes que tenga derecho a la deducción por haber realizado inversiones en la vivienda habitual en el ejercicio.
- Haber estado en paro 183 días o más durante el ejercicio.
- Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
- Formar parte de una unidad familiar que incluya al menos un hijo en la fecha de devengo del Impuesto.

(2) Incluye las demás Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla.

Pérdida del derecho a las deducciones practicadas.

Una vez practicadas las deducciones por cantidades depositadas en cuenta vivienda, se perderá el derecho a dichas deducciones en los siguientes supuestos:

a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta vivienda para fines diferentes de la primera adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual. En caso de disposición parcial, se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

b) Cuando transcurran cuatro años a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya adquirido o rehabilitado la vivienda.

En ambos supuestos, deberá tenerse en cuenta lo establecido en la disposición transitoria décima del Reglamento del IRPF en la que se contempla la ampliación del plazo de cuatro años y la reposición de los saldos dispuestos entre los días 1 de enero y 2 de diciembre de 2008. **(8)**

c) Cuando la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda, no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por ese concepto.

Ejemplo:

Don J.C.A., con residencia habitual en la Comunidad de Madrid, adquiere el 3 de mayo de 2010 su primera vivienda habitual por 132.222,66 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición satisfechos por el mismo.

Para hacer efectivo dicho importe, entrega 30.050,61 euros, cantidad coincidente con el saldo de una cuenta vivienda abierta en 2007. De dicho saldo, 5.108,60 euros fueron depositados en dicha cuenta el día 3 de febrero de 2010. Los 102.172,05 euros restantes se financian con un préstamo hipotecario a 20 años concertado con la entidad financiera "X".

Durante 2010, ha satisfecho por dicho préstamo un importe de 8.293,97 euros, cantidad en la que se incluyen la amortización del capital y los intereses correspondientes al ejercicio 2010.

Determinar la deducción por inversión en vivienda aplicable en 2010, suponiendo que el patrimonio del contribuyente ha aumentado en dicho ejercicio en la cuantía de la inversión realizada.

Solución:

1. Deducción por adquisición de vivienda.

Cantidad invertida en 2010	8.293,97
Porcentajes de deducción:	
Tramo estatal: (8.293,97 x 7,5%)	622,05
Tramo autonómico: (8.293,97 x 7,5%)	622,05
Total deducción por adquisición de vivienda habitual en 2010	1.244,10

2. Deducción por aportaciones a cuenta vivienda.

Cantidad aportada en 2010	5.108,60
Límite máximo conjunto con la deducción por adquisición	9.015,00
Aportación con derecho a deducción **(1)** (9.015 - 8.293,97)	721,03
Porcentajes de deducción:	
Tramo estatal: (721,03 x 7,5%)	54,08
Tramo autonómico: (721,03 x 7,5%)	54,08
Total deducción por aportación a cuenta vivienda 2010	108,16

(1) Al operar el límite máximo de la base de la deducción (9.015 euros) conjuntamente con las cantidades destinadas a la adquisición de la vivienda y las aportadas a la cuenta vivienda, el contribuyente únicamente podrá deducir por este concepto el resto de inversión realizado hasta el límite máximo conjunto de 9.015 euros anuales.

(8) Ambas cuestiones se comentan con más detalle en la página 577 del Capítulo 18.

4. Obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad

(Arts. 68.1.4º y 78.2 Ley IRPF; 57 Reglamento)

Concepto de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual.

A efectos de la deducción, tienen la consideración de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual las siguientes:

a) Las obras que impliquen una **reforma del interior de la vivienda**.

b) Las obras de **modificación de elementos comunes del edificio** que sirvan de paso necesario entre la vía pública y la finca urbana, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico.

c) Las obras necesarias para la **aplicación de dispositivos electrónicos** que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de la seguridad.

Acreditación de la necesidad de las obras e instalaciones.

Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser calificadas como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de la persona con discapacidad, mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO u órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de la misma.

Requisitos subjetivos de la deducción.

Los requisitos subjetivos que deben cumplirse para aplicar esta deducción son los siguientes:

1º Que la persona con discapacidad sea el propio contribuyente o su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él.

2º Que la vivienda esté ocupada por cualquiera de las personas a que se refiere el párrafo anterior a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

Contribuyentes con derecho a deducción.

Pueden aplicar la presente deducción los siguientes contribuyentes:

a) Cualquiera de las personas relacionadas en el punto 1º anterior.

b) Los contribuyentes que sean copropietarios del inmueble en el que residan las personas con discapacidad y en el que se realicen las obras de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquiera otro elemento arquitectónico, así como las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar las barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad.

Cantidades invertidas con derecho a deducción (base de la deducción).

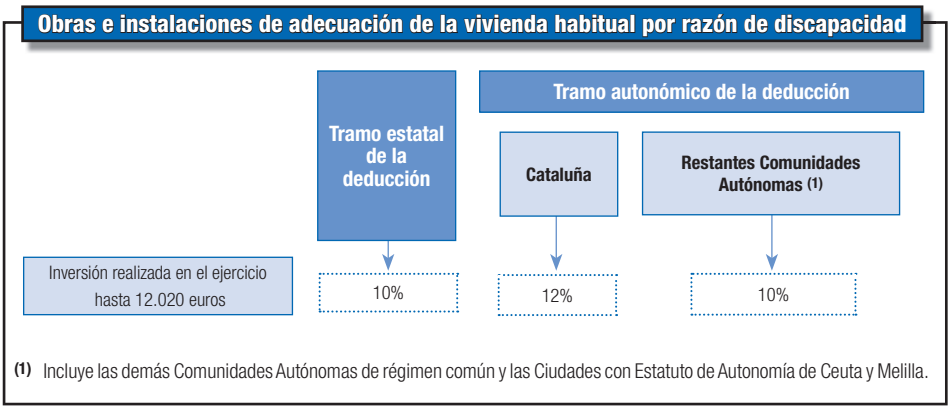
La base de la deducción está constituida por el importe satisfecho en el ejercicio por el contribuyente (tanto la propia persona con discapacidad como, en su caso, los copropietarios del inmueble) en concepto de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda por razones de discapacidad en los términos anteriormente comentados.

Límite de la deducción (inversión máxima deducible).

El importe máximo de la inversión con derecho a esta deducción está establecido en **12.020 euros anuales**, sin que el eventual exceso de las cantidades invertidas sobre dicho importe pueda trasladarse a ejercicios futuros.

Porcentajes de deducción.

Los porcentajes de deducción aplicables en el presente ejercicio son los siguientes:



(1) Incluye las demás Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla.

- ***Recuerde:*** *el límite de 12.020 euros anuales es independiente del límite de 9.015 euros anuales establecido para los demás conceptos deducibles por inversión en vivienda habitual.*

Ejemplo:

Don R.O.A., con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Galicia, ha adquirido su vivienda habitual en febrero de 2010 por 168.283,39 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por el mismo. Para financiar dicha adquisición, ha concertado un préstamo hipotecario a 20 años con el Banco "Z".

Durante el ejercicio 2010, ha satisfecho por dicho préstamo un importe 10.097,00 euros de los que 5.859,87 euros corresponden a intereses y el resto a amortización del capital.

Asimismo, ha realizado en marzo de 2010 obras e instalaciones en dicha vivienda para adecuarla a la situación de discapacidad padecida por uno de sus hijos menor de edad. A tal efecto, cuenta con el correspondiente certificado emitido por el órgano competente de la Comunidad Autónoma en materia de valoración de minusvalías en el que dichas obras se califican como necesarias para adecuar la vivienda a la situación de la discapacidad de su hijo.

El importe de las obras e instalaciones de adecuación ha ascendido a 29.750,10 euros para cuya financiación ha solicitado un préstamo personal del Banco "Z", a devolver en 4 años. Durante el ejercicio 2010, ha satisfecho en concepto de amortización e intereses de este préstamo 10.818,22 euros.

Determinar el importe de la deducción por inversión en vivienda habitual en el ejercicio 2010, suponiendo que el contribuyente no ha deducido anteriormente cantidad alguna por adquisición de vivienda habitual y que la comprobación de su situación patrimonial arroja un aumento de su patrimonio a 31-12-2010 de 21.035,42 euros.

Solución:

1.	Deducción por adquisición de vivienda habitual:		
	Cantidades invertidas en 2010		10.097,00
	Base máxima de deducción		9.015,00
	Porcentajes de deducción aplicables:		
	- Tramo estatal: (9.015 x 7,5%)	676,13	
	- Tramo autonómico: (9.015 x 7,5%)	676,13	
	Total deducción por adquisición de vivienda habitual en 2010		1.352,26
2.	Deducción por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda:		
	Cantidades invertidas en 2010		10.818,22
	Base máxima de deducción		12.020,00
	Porcentajes de deducción:		
	- Tramo estatal: (10.818,22 x 10%)	1.081,82	
	- Tramo autonómico: (10.818,22 x 10%)	1.081,82	
	Total deducción por obras e instalaciones de adecuación		2.163,64
3.	Total importe deducciones en 2010 (1.352,26 + 2.163,64)		3.515,90

Deducciones por donativos

(Arts. 68.3 y 69 Ley IRPF; 69.2 Reglamento)

1. Donativos realizados a entidades incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002.

1.1. Donativos y donaciones con derecho a deducción del 25 por 100.

• Dan derecho al porcentaje de **deducción del 25 por 100** los donativos, donaciones y aportaciones realizados por el contribuyente a cualquiera de las entidades que a continuación se relacionan:

a) Las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

b) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refi ere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo siempre que tengan la forma jurídica de Fundación o Asociación.

c) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

d) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

e) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

f) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

g) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

h) El Instituto Cervantes.

i) El Institut Ramón Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

j) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
k) La Obra Pía de los Santos Lugares.
l) Los consorcios Casa de América, Casa de Asia, "Institut Europeu de la Casa de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.
m) Las fundaciones propias de entidades religiosas inscritas en el Registro de Entidades Religiosas que cumplan los requisitos de las entidades sin fines lucrativos establecidos en la Ley 49/2002.
n) Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede y las entidades de otras iglesias, confesiones o comunidades religiosas, que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
ñ) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como de las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
o) El Museo Nacional del Prado.
p) El Consorcio Valencia 2009 y las entidades sin fines lucrativos constituidas por la entidad organizadora de la "33ª Copa del América" o por los equipos participantes con motivo de la celebración del citado acontecimiento.

- También dan derecho a la deducción del 25 por 100 las donaciones realizadas a los partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores a que se refiere el artículo 4 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (BOE del 5). (9)

Conceptos deducibles y base de la deducción.

Las modalidades de donaciones que dan derecho a la deducción y la base de la misma son las siguientes:

- **Donativos dinerarios**. La base de la deducción está constituida por el importe del donativo.

- **Donativos o donaciones de bienes o derechos**. La base de la deducción será el valor contable que los citados bienes o derechos tuviesen en el momento de su transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

- **Cuotas de afiliación a asociaciones, distintas de los partidos políticos, que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura**. La base de la deducción está constituida por el importe de las cuotas.

- **Constitución del derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizadas sin contraprestación**. En estos supuestos, la base de deducción estará constituida por:

  a) Usufructo sobre bienes inmuebles. **El 2 por 100 del valor catastral del inmueble** cada año de duración del usufructo, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

  b) Usufructo sobre valores. **El importe anual de los dividendos o intereses percibidos** por el usufructuario en cada uno de los período impositivos de duración del usufructo.

  c) Usufructo sobre otros bienes o derechos. El importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero en cada ejercicio al valor del usufructo en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(9) El régimen jurídico de las cuotas de afiliación y aportaciones realizadas a los partidos políticos por sus afiliados, adheridos y simpatizantes, que constituyen una reducción de la base imponible del IRPF con el límite de 600 euros anuales, se comenta en la página 391 del Capítulo 13.

• **Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español o de bienes culturales de calidad garantizada.** En ambos supuestos, la base de la deducción será la valoración efectuada al efecto por la Junta de calificación, valoración y exportación.

▪ ***Importante:*** *el valor determinado de acuerdo con las reglas anteriores tiene como límite máximo el valor normal de mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.*

Porcentaje de deducción.

El porcentaje de deducción aplicable sobre la base de deducción determinada según las reglas anteriormente comentadas es el **25 por 100**.

1.2. Donativos con derecho a deducción del 30 por 100.

Tendrán derecho a una deducción del **30 por 100** las cantidades donadas o satisfechas a las entidades anteriormente relacionadas y que se destinen por las mismas a la **realización y desarrollo de actividades y programas prioritarios de mecenazgo**.

Las actividades prioritarias de mecenazgo en el ejercicio 2010, son las siguientes:

1ª Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y la difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios audiovisuales.

2ª La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

3ª La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el anexo VIII de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010, (BOE del 24), así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Cultura y el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español, "patrimonio.es" al que se refiere el artículo 75 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 31).

4ª Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.

5ª Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.

6ª La investigación en las Instalaciones Científicas que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XIV de la anteriormente citada Ley 26/2009, de 23 de diciembre.

7ª La investigación en los ámbitos de microtecnologías y nanotecnologías, genómica y proteómica y energías renovables referidas a biomasa y biocombustibles, realizadas por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación y oídas, previamente, las Comunidades Autónomas competentes en materia de investigación científica y tecnológica, en el plazo de dos meses desde la entrada en vigor de la precitada Ley 26/2009, de 23 de diciembre.

8ª Los programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas o se realicen en colaboración con éstas.

9ª Las llevadas a cabo por la Fundación Spanish & Portuguese Bid Committee en actuaciones de promoción de la candidatura de España a la organización de los campeonatos de Fútbol de 2018.

10ª Los programas y actividades relacionados con la celebración de los siguientes acontecimientos, siempre que hayan sido aprobados por el respectivo Consorcio:

- "Barcelona World Race".
- "33ª Copa del América".
- "Guadalquivir Rio de Historia".
- "Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812".
- "Londres 2012".
- "Año Santo Xacobeo 2010".
- "IX Centenario de Santo Domingo de la Calzada y Año Jubilar Calceatense".
- "Caravaca Jubilar 2010".
- "Año Internacional para la Investigación del Alzheimer y enfermedades neurodegenerativas relacionadas: Alzheimer internacional 2011".
- "Año Hernandiano Orihuela 2010".
- "Centenario de la Costa Brava".
- "Symposium Conmemorativo del 90 Aniversario del Salón Internacional del Automóvil de Barcelona 2009".
- "Misteri de Elx".
- "Año Jubilar Guadalupense 2010".
- "Jornadas Mundiales de la Juventud 2011".
- "Conmemoración del Milenio de la Fundación del Reino de Granada".
- "Solar Decathlon Europe 2010 y 2012".
- "Vuelta al Mundo a Vela, Alicante 2011".
- "Google Lunar X Prize".

2. Donativos realizados a entidades no incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002.

Dan derecho a **deducción del 10 por 100** las cantidades donadas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

3. Requisitos comunes de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.

Como requisito común de carácter general, para tener derecho a practicar deducciones por cualquiera de los conceptos enumerados anteriormente, deberá acreditarse la efectividad de la donación realizada.

En particular, **las deducciones por razón de donativos, donaciones y aportaciones deducibles, realizadas al amparo del régimen de deducciones establecido por la Ley 49/2002** habrán de acreditarse mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, en la que, además del número de identificación fiscal del donante y de la entidad, se haga constar lo siguiente:

1. Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en la mencionada ley.
2. Fecha e importe del donativo, cuando éste sea dinerario.
3. Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado, cuando no se trate de donativos en dinero.
4. Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
5. Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones. A este respecto cabe señalar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4º de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (BOE del 5), las donaciones realizadas conforme a lo dispuesto en dicha Ley tienen carácter irrevocable.

La aplicación de la deducción por donaciones efectuadas a los partidos políticos está condicionada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la citada Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, a que el contribuyente disponga del documento acreditativo de la donación expedido por el partido político perceptor de la misma.

▪ ***Importante:*** *en el caso de que, una vez efectuada la donación, ésta fuese revocada posteriormente, en la declaración del período impositivo en que dicha revocación se produzca deberán ingresarse las cantidades correspondientes a los beneficios fiscales disfrutados, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.*

4. Límite aplicable.

La base de la deducción donativos, donaciones y aportaciones en los términos anteriormente comentados no podrá superar, con carácter general el **10 por 100 de la base liquidable del ejercicio.**

No obstante lo anterior, la base de la deducción por **donativos, donaciones y aportaciones destinados** a la realización y desarrollo de **actividades y programas prioritarios de mecenazgo** anteriormente relacionados en el punto 1.2 anterior, podrá alcanzar el **15 por 100 de la base liquidable del ejercicio**.

La base liquidable del ejercicio está constituida por la suma de las casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12, respectivamente, de la declaración.

Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial

(Arts. 68.5 y 69.1 Ley IRPF)

Cuantía y conceptos deducibles.

El 15 por 100 de las inversiones o gastos realizados en el ejercicio por los siguientes conceptos:

• **Adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español**, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción.

La base de esta deducción en esta modalidad está constituida por la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.

- **Conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural** conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas.

- **Rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas**, así como la **mejora de infraestructuras** de su propiedad ,situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

  La relación de ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco se contienen en el anexo de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

Requisitos adicionales.

Adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español. Es preciso que los mismos permanezcan en el territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.

Inversiones o gastos en Bienes de Interés Cultural. La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de las exigencias establecidas en la normativa del Patrimonio Histórico Español del Estado y de las Comunidades Autónomas, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Límite aplicable.

La base de la deducción por actuaciones para la protección del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial **no podrá superar el 10 por 100 de la base liquidable del ejercicio**.

La base liquidable del ejercicio está constituida por la suma de las casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12, respectivamente, de la declaración.

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

(Arts. 68.2 y 69.2 Ley IRPF)

Los **contribuyentes que desarrollen actividades económicas en estimación directa** podrán aplicar los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con excepción de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, prevista, con vigencia a partir del ejercicio 2002, en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11).

En consecuencia, en el presente ejercicio 2010 las deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial que pueden aplicar los contribuyentes titulares de actividades económicas en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada, pueden estructurarse en las siguientes categorías o regímenes:

1. Régimen general y regímenes especiales de deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial

1.1. Régimen general de deducciones.

La regulación de este régimen de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades se contiene en los **artículos 35 a 44 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**. Sin embargo, no resulta aplicable a los contribuyentes del IRPF la deducción correspondiente a la reinversión de beneficios extraordinarios contemplada en el artículo 42 de dicha Ley.

1.2. Regímenes especiales de deducciones.

Inversiones y gastos realizados en 2010 vinculados a acontecimientos de excepcional interés público.

Con la finalidad de incentivar la participación privada en la celebración de determinados acontecimientos de excepcional interés público, en el ejercicio 2010 pueden acogerse a los regímenes especiales de deducciones las inversiones y gastos realizados en dicho ejercicio que estén vinculados a los siguientes eventos:

- "**Barcelona World Race**" establecido en la disposición adicional decimosexta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29).
- "**33ª Copa del América**" establecido en la disposición adicional trigésima primera de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27).
- "**Guadalquivir Rio de Historia**" establecido en la disposición adicional trigésima segunda de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27) y disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- "**Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812**" establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27).
- "**Londres 2012**" establecido en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- "**Año Santo Xacobeo 2010**" establecido en la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- "**IX Centenario de Santo Domingo de la Calzada y del Año Jubilar Calceatense**" establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- "**Caravaca Jubilar 2010**" establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- "**Año Internacional para la Investigación en Alzheimer y enfermedades neurodegenerativas relacionadas: Alzheimer Internacional 2011**" establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

- "**Año Hernandiano. Orihuela 2010**" establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- "**Centenario de la Costa Brava**" establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- "**Symposium Conmemorativo del 90 Aniversario del Salón Internacional del Automóvil de Barcelona 2009**" establecido en la disposición final primera de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE del 25).
- "**Misteri de Elx**" establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- "**Año Jubilar Guadalupense 2010**" establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- "**Jornadas Mundiales de la juventud 2011**" establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- "**Conmemoración del Milenio de la fundación del Reino de Granada**" establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- "**Solar Decathlon Europe 2010 y 2012**" establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- "**Vuelta al mundo a Vela, Alicante 2011**" establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- "**Google Lunar X Prize**" establecido en la disposición adicional sexagésima séptima de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

▪ ***Importante:*** *La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes de cada uno de los programas anteriormente señalados será competencia del respectivo consorcio u órgano administrativo, conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2. b) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).*

Saldos pendientes de aplicación de programas de apoyo finalizados con anterioridad a 01/01/2010.

Pese a haber finalizado su vigencia con anterioridad al inicio del presente ejercicio, todavía resulta aplicable la deducción correspondiente a los saldos pendientes que correspondan a los siguientes regímenes especiales:

- "**Año Jubilar Guadalupense**" establecido en la disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29).
- "**Caravaca Jubilar 2003**", establecido en la disposición adicional vigésima segunda de la citada Ley 53/2002, de 30 de diciembre (BOE del 31), desarrollado por el Real Decreto 742/2003, de 20 de junio, (BOE del 2 de julio).

- "**Año Santo Jacobeo 2004**", establecido en la disposición adicional segunda de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 31). El desarrollo reglamentario del régimen se contiene en el Real Decreto 895/2003, de 11 de julio (BOE del 25).
- "**XV Juegos del Mediterráneo. Almería 2005**", establecido en la disposición adicional sexta de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31).
- " **IV Centenario del Quijote**" establecido en la disposición adicional vigésima de la Ley 62/2003.
- " **Copa América 2007**" establecido en la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley 62/2003, cuyo desarrollo reglamentario se contiene en el Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre (BOE del 6).
- " **Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa**" establecido en el artículo decimoquinto de la Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público (BOE del 30).
- " **Galicia 2005. Vuelta al Mundo a Vela**" establecido en el artículo decimoséptimo de la citada Ley 4/2004.
- " **Año Lebaniego 2006**" establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006 (BOE del 30).
- " **Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Pekín 2008**" establecido en el artículo decimonoveno de la Ley 4/2004.
- "**EXPO Zaragoza 2008**" establecida en la disposición adicional quincuagésima sexta de la citada Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006.
- "**Alicante 2008. Vuelta al Mundo a Vela**" establecido en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29).

Cómputo de los plazos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de estas deducciones podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos en las empresas de nueva creación y en las que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

▪ ***Importante:*** *una misma inversión no puede dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una empresa. Los elementos patrimoniales afectos a estas deducciones deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si ésta fuese inferior.*

Otras condiciones y requisitos generales de aplicación.

Aunque las deducciones comentadas en este apartado únicamente resultan aplicables a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas y determinen el rendimiento neto de las mismas en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, sin embargo, las deducciones pendientes de aplicar procedentes de inversiones realizadas en ejercicios anteriores en los que el contribuyente haya estado incluido en el método de estimación directa y haya cumplido los requisitos establecidos al efecto, podrán deducirse en esta declaración y hasta la terminación del plazo legal concedido para ello, aunque los contribuyentes titulares estén acogidos en este ejercicio al método de estimación objetiva.

Régimen general y regímenes especiales de deducción

Modalidades de inversiones (1)	Porcentaje de deducción	Límite conjunto (30)
I Régimen general (Texto refundido LIS. Real Decreto Legislativo 4/2004)		
Actividades de investigación científica e innovación tecnológica: (2)		
Investigación y desarrollo	25/42/8 por 100 17 por 100 (adicional)	
Innovación tecnológica	8 por 100	
Fomento de las tecnologías de la información y comunicación (3)	3 por 100	
Actividades de exportación (4)	3 por 100	
Inversiones en bienes de interés cultural (5)	8 por 100	
Inversiones en producciones cinematográficas y audiovisuales: (5)		35/50 por 100
Productor de la obra	18 por 100	
Coproductor financiero	5 por 100	
Inversiones en edición de libros (5)	3 por 100	
Inversiones para la modernización del sector del transporte (5)	2 por 100	
Inversiones y gastos en guarderías para hijos de trabajadores (5)	2 por 100	
Inversiones medioambientales (6)	2/3 por 100	
Gastos de formación profesional (7)	1/2 por 100	
Creación de empleo (trabajadores minusválidos) (8)	6.000 euros persona/año	
Contribuciones empresariales a Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social o a patrimonios protegidos de discapacitados (9)	2 por 100	
II Regímenes especiales		
"Barcelona World Race" (10) y (29)	15 por 100	
"33ª Copa del América" (11) y (29)	15 por 100	
"Guadalquivir Rio de Historia" (12) y (29)	15 por 100	
"Conmemoración Bicentenario de la Constitución de 1812" (13) y (29)	15 por 100	
"Londres 2012" (14) y (29)	15 por 100	
"Año Santo Xacobeo 2010" (15) y (29)	15 por 100	35 por 100
"IX Centenario de Sto. Domingo de la Calzada y Año Jubilar Calceatense" (16) y (29)	15 por 100	
"Caravaca Jubilar 2010" (17) y (29)	15 por 100	
"Alzheimer Internacional 2011" (18) y (29)	15 por 100	
"Año Hernandiano. Orihuela 2010" (19) y (29)	15 por 100	
"Centenario de la Costa Brava" (20) y (29)	15 por 100	
"Symposium Conmemorativo 90 Aniversario del Salón Internacional del Automóvil de Barcelona 2009" (21) y (29)	15 por 100	

(Continúa)

Régimen general y regímenes especiales de deducción *(continuación)*

Modalidades de inversiones (1)	Porcentaje de deducción	Límite conjunto (30)
II Regímenes especiales *(continuación)*		
"Misteri de Elx" **(22)** y **(29)**	15 por 100	
"Año Jubilar Guadalupense 2010" **(23)** y **(29)**	15 por 100	
"Jornadas Mundiales de la Juventud 2011" **(24)** y **(29)**	15 por 100	35 por 100
"Conmemoración del Milenio de la fundación del Reino de Granada" **(25)** y **(29)**	15 por 100	
"Solar Decathlon Europe 2010 y 2012" **(26)** y **(29)**	15 por 100	
"Vuelta al mundo a Vela, Alicante 2011" **(27)** y **(29)**	15 por 100	
"Google Lunar X Prize" **(28)** y **(29)**	15 por 100	

Notas al cuadro:

(1) Las inversiones realizadas por entidades en régimen de atribución de rentas (sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) que determinen sus rendimientos netos en estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, podrán ser objeto de deducción por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes en proporción a su participación en el resultado de la entidad.

(2) El concepto de investigación y desarrollo que da derecho a practicar esta deducción se define en el apartado 1.a) del artículo 35 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE de 25). Asimismo, en las letras b) y c) del citado apartado se establecen los requisitos y condiciones para la aplicación de los porcentajes de deducción, así como, en su caso, la deducción adicional. Véase, asimismo, la disposición adicional décima.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la que se determina el porcentaje de deducción aplicable en el período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2010.

El concepto de innovación tecnológica se establece en el apartado 2 del citado artículo 35, en la redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE del 25). Por su parte, en el apartado 3 se contienen determinados supuestos que no se consideran actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica. Los porcentajes de deducción, se determinan con arreglo a lo establecido en la disposición adicional décima.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(3) Las inversiones y gastos que dan derecho a la aplicación de esta deducción se especifican en el artículo 36 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Véanse, a este respecto, las páginas 467 y ss. de este mismo Capítulo. Esta deducción únicamente resulta aplicable a los titulares de actividades económicas que tengan la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión. Véanse las páginas 192 y ss. del Capítulo 7.

El porcentaje de deducción es el resultante de la aplicación de lo establecido en la disposición adicional décima.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(4) Las actividades de exportación que dan derecho a practicar la deducción en el presente ejercicio 2010 se definen en el artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Véase, a este respecto, la Resolución 1/2006, de 15 de junio, de la Dirección General de Tributos, sobre las limitaciones a la aplicación de la deducción por actividades de exportación en el Impuesto sobre Sociedades a partir de la Decisión de la Comisión Europea de 22 de marzo de 2006, en relación con la Ayuda de Estado nº E 22/2004-España (BOE del 24).

El porcentaje de deducción aplicable en el ejercicio 2010 es el establecido en la disposición adicional décima.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(5) El artículo 38 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades incorpora el concepto y contenido de las siguientes deducciones: deducción por inversiones en bienes de interés cultural (apartado 1); deducción por inversiones en producciones cinematográficas y audiovisuales (apartado 2); inversiones en la edición de libros (apartado 3); inversiones para la modernización del sector del transporte (apartados 4 y 5) e inversiones y gastos en guardería para hijos de trabajadores (apartado 6).

Los porcentajes de deducción aplicables a cada una de estas deducciones en el ejercicio 2010 son los resultantes de lo establecido en la disposición adicional décima.1 y 4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(Continúa)

Notas al cuadro *(continuación)*:

(6) Las deducciones por inversiones medioambientales se especifican en el artículo 39 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El desarrollo reglamentario de las mismas se contiene en los artículos 33 a 38, ambos inclusive, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (BOE del 6 de agosto).

El porcentaje de deducción aplicable es el resultante de lo establecido en la disposición adicional décima.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(7) La deducción por gastos de formación profesional se desarrolla en el artículo 40 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El porcentaje de deducción aplicable es el resultante de lo establecido en la disposición adicional décima.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(8) La deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos se contiene en el artículo 41 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(9) La deducción por contribuciones empresariales a Planes de Pensiones de empleo, a Mutualidades de Previsión Social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, se regula en el artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El porcentaje de deducción aplicable es el resultante de lo establecido en la disposición adicional décima.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(10) Los beneficios fiscales aplicables al acontecimiento "Barcelona World Race", se contienen en la disposición adicional decimosexta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29).

(11) Los beneficios fiscales aplicables al acontecimiento "33ª Copa del América", se detallan en la disposición adicional trigésima primera de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27).

(12) Los beneficios fiscales aplicables al acontecimiento "Guadalquivir Rio de Historia" se contienen en la disposición adicional trigésima segunda de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27) y en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24), que extiende sus fechas de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2012.

(13) Los beneficios fiscales aplicables al acontecimiento "Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812", se contienen en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27).

(14) Los beneficios fiscales aplicables al Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de "Londres 2012", se contienen en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

(15) Los beneficios fiscales aplicables al acontecimiento "Año Santo Xacobeo 2010", se contienen en la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

(16) Los beneficios fiscales aplicables a la conmemoración del "IX Centenario de Santo Domingo de la Calzada y del Año Jubilar Calceatense", se contienen en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

(17) Los beneficios fiscales aplicables a la celebración de "Caravaca Jubilar", se contienen en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

(18) Los beneficios fiscales aplicables al "Año Internacional para la Investigación en Alzheimer y enfermedades neurodegenerativas relacionadas: Alzheimer Internacional", se contienen en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

(19) Los beneficios fiscales aplicables a la conmemoración del "Año Hernandiano. Orihuela 2010", se contienen en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24)

(20) Los beneficios fiscales aplicables a la conmemoración del "Centenario de la Costa Brava", se contienen en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

(21) Los beneficios fiscales aplicables al "Symposium Conmemorativo del 90 Aniversario del Salón Internacional del Automóvil de Barcelona 2009", se contienen en la disposiciónfinal primera de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE del 25).

Notas al cuadro *(continuación)*:

(22) Los beneficios fiscales aplicables al "Misteri de Elx" se contiene en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

(23) Los beneficios fiscales aplicables al "Año Jubilar Guadalupense 2010" se contiene en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

(24) Los beneficios fiscales aplicables al "Jornadas Mundiales de la Juventud 2011" se contiene en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

(25) Los beneficios fiscales aplicables al "Conmemoración del Milenio de la fundación del Reino de Granada" se contiene en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

(26) Los beneficios fiscales aplicables al "Solar Decathlon Europe 2010 y 2012" se contiene en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

(27) Los beneficios fiscales aplicables al "Vuelta al Mundo a Vela, Alicante 2011" se contiene en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

(28) Los beneficios fiscales aplicables al "Google Lunar X Prize" se contiene en la disposición adicional sexagésima séptima de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

(29) Véase el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

(30) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 44 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el límite conjunto de todas las deducciones es el 35 por 100. Este límite debe aplicarse sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, (casillas *698* y *699* de la página 13 de la declaración) en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual y por deducciones por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial (casillas *700* y *701*; *702* y *703*, respectivamente, de la misma página 13). Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las declaraciones de los 10 ejercicios inmediatos y sucesivos.

No obstante, las cantidades no deducidas correspondientes a las deducciones por actividades de investigación científica e innovación tecnológica y deducción para el fomento de las tecnologías de la información y comunicación, podrán aplicarse en las declaraciones de los 15 años inmediatos y sucesivos.

El límite de las deducciones se eleva al 50 por 100 cuando el importe de las deducciones por actividades de investigación científica e innovación tecnológica previstas en el artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, junto con el importe de la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y comunicación a que se refiere el artículo 36 de la citada Ley, que correspondan a gastos efectuados en el propio período impositivo exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra total del impuesto, minorada en las deducciones por protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial y por inversiones en vivienda habitual.

Cuando existan saldos pendientes de deducciones de ejercicios anteriores, el límite que proceda (35 por 100 ó 50 por 100 se aplicará conjuntamente a las deducciones del ejercicio 2010 y a los saldos pendientes de ejercicios anteriores.

2. Regímenes especiales de deducciones para actividades económicas realizadas en Canarias

2.1. Deducciones para inversiones en Canarias (art. 94 Ley 20/1991).

Las inversiones que permanezcan en el archipiélago Canario, realizadas por personas físicas que desarrollen actividades económicas en Canarias, podrán acogerse al Régimen General de deducciones previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con los porcentajes y límites específicos señalados en el cuadro de la página siguiente:

Modalidades de inversiones (1)	Porcentaje de deducción	Límite conjunto (2)
Actividades de investigación científica e innovación tecnológica:		
Investigación y desarrollo	45/75,6/28 por 100 37 por 100 (adicional)	
Innovación tecnológica	28 por 100	
Fomento de las tecnologías de la información y comunicación	23 por 100	
Actividades de exportación	23 por 100	
Inversiones en bienes de interés cultural	28 por 100	
Inversiones en producciones cinematográficas y audiovisuales	38/25 por 100	
Inversiones en edición de libros	23 por 100	
Inversiones para la modernización del sector del transporte	22 por 100	
Inversiones y gastos en guarderías para hijos de trabajadores	22 por 100	
Inversiones medioambientales	22/23 por 100	
Gastos de formación profesional	21/22 por 100	
Creación de empleo (trabajadores minusválidos)	6.000 euros persona/año	
Contribuciones empresariales a Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social o a patrimonios protegidos de discapacitados	22 por 100	70 por 100 ó 90 por 100
Inversiones en adquisición de activos fijos	25 por 100	50 por 100

Notas al cuadro:

(1) Las modalidades de inversiones, los requisitos y condiciones determinantes de la aplicación de las deducciones por los conceptos relacionados en el cuadro se contienen en los artículos 35 a 41 y 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El comentario de todos estos extremos se contiene en las notas (2) a (9) del cuadro de las páginas 458 y 459 anterior.

Por lo que se refiere a las inversiones en adquisiciones de activos fijos nuevos o usados, debe subrayarse que los mismos deben pertenecer a alguna de las siguientes categorías:

- Maquinaria, instalaciones y utillaje.
- Equipos para procesos de información.
- Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa.

Asimismo, la adquisición del elemento de activo fijo usado ha de suponer una evidente mejora tecnológica para la empresa, debiéndose acreditar esta circunstancia, en caso de comprobación o investigación de la situación tributaria del contribuyente, mediante la justificación de que el elemento objeto de la deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos:

- Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.
- Mejora de la calidad del bien o servicio.

Finalmente, el contribuyente deberá conservar a disposición de la Administración Tributaria certificación expedida por el transmitente en la que se haga constar que el elemento objeto de la transmisión no ha disfrutado anteriormente de la deducción por inversiones ni del régimen del Fondo de Previsión para Inversiones.

(2) El límite conjunto sobre la cuota es independiente del que corresponda por las inversiones acogidas al Régimen General de deducciones y a los restantes Regímenes Especiales recogidos en el Anexo A2 de la declaración. La aplicación del límite del 90 por 100, está condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos para el límite del 50 por 100 que se comenta en la nota (30), página 461 anterior.

2.2. Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias (Ley 19/1994).

Cuantía de la deducción.

El 50 por 100 de la parte de la cuota íntegra minorada, en su caso, en el importe de la deducción por la Reserva para Inversiones en Canarias, en la parte que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por los beneficiarios de la deducción.

La regulación de la presente deducción se contiene en el artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifica la citada Ley 19/1994 y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio.

Requisitos.

Para la aplicación de la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Que los bienes corporales producidos en Canarias deriven del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago.
- Que los contribuyentes estén domiciliados en Canarias. Si los contribuyentes están domiciliados en otros territorios, deben dedicarse a la producción o transformación de los bienes anteriormente señalados en Canarias mediante sucursal o establecimiento permanente.
- Que determinen sus rendimientos en régimen de estimación directa.
- Que los rendimientos netos con derecho a bonificación sean positivos.

2.3. Deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994).

Cuantía y límite de la deducción:

La cuantía de esta deducción es variable y se determina aplicando el tipo medio de gravamen (suma de los tipos medios de gravamen general y autonómico, casillas TME y TMA de la página 13 de la declaración) a las dotaciones que de los rendimientos netos de explotación del ejercicio se destinen a la Reserva para inversiones en Canarias, prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE de 7 de julio), en la redacción dada al mismo por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre (BOE del 30) y con las modificaciones incorporadas, con efectos desde 1 de enero de 2010, en las letras A y C de su apartado 4 por la disposición final trigésima de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE del 5). **(10)**

Límite de la deducción:

El importe de esta deducción **no podrá exceder del 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra** que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

(10) Véase también el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona especial canaria (BOE de 16 de enero de 2008).

En tributación conjunta el límite máximo de la deducción se aplica individualmente a cada uno de los cónyuges, si ambos tuvieran derecho a la deducción, sin que como resultado de esta aplicación pueda resultar una deducción superior al 80 por 100 de la cuota íntegra.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

Para la aplicación de esta deducción deben cumplirse los requisitos que a continuación se comentan y que se recogen en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

- **Que el contribuyente determine los rendimientos netos de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa** y que dichos rendimientos provengan de actividades realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

- **Que la Reserva para Inversiones figure contabilizada de forma separada**, y que no se disponga de ella en tanto que los bienes en que se haya materializado deban permanecer en la empresa.

- **Que las cantidades destinadas a dicha reserva se materialicen en el plazo máximo de tres años**, contados desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las inversiones que se detallan en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994 (BOE del 30), con las modificaciones introducidas en las letras A y C por la disposición final trigésima de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE del 5).

Las inversiones relacionadas en el citado precepto son, en síntesis, las siguientes:

Artículo 27.4.A: Inversiones iniciales consistentes, entre otras, en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material o inmaterial como consecuencia de:

- La creación de un establecimiento.
- La ampliación de un establecimiento.
- La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
- La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.

También tienen la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el citado precepto legal.

Artículo 27.4.B: Creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra A), que se produzca dentro de un período de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión.

Artículo 27.4.C: Adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A) anterior, así como la inversión en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo que reglamentariamente se determinen.

Artículo 27.4.D: La suscripción de los siguientes títulos:

1º Acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el citado precepto legal.

2º Acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones legalmente establecidos.

3º Acciones o participaciones en el capital o en el patrimonio emitidas por sociedades y fondos de capital riesgo regulados en la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital riesgo y sus sociedades gestoras, y en fondos de inversión regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, como consecuencia de su

constitución o ampliación de capital, siempre que las entidades de capital riesgo y los fondos de inversión participados inviertan una cantidad equivalente de las participaciones adquiridas en acciones o participaciones representativas del capital de las sociedades a que se refieren los números 1º y 2º anteriores, emitidas con ocasión de su constitución o ampliación de capital.

4º Títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

5º Títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

6º Títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habilitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio y en los términos que se prevean reglamentariamente. La emisión de los correspondientes títulos valores estará sujeta a autorización administrativa previa por parte de la Administración competente para el otorgamiento del correspondiente título administrativo habilitante.

- **Que los activos en que se materialice la inversión estén situados o sean recibidos en el archipiélago canario**, que sean utilizados en el mismo, que estén afectos y sean necesarios para el desarrollo de las actividades económicas del contribuyente, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente canario.

- **Que los activos** en que se haya materializado la reserva para inversiones relacionadas en las letras A y C anteriores, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D anteriormente comentada, **permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente durante cinco años como mínimo**, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial, que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. En el caso de adquisición de suelo, el plazo será de diez años.

Los contribuyentes que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 16.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

Tratándose de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, deberán cumplirse los requisitos establecidos en el cuarto párrafo del apartado 8 del artículo 27 de la citada Ley 19/1994, de 6 de julio.

- **Que los contribuyentes adjunten a la declaración del IRPF** correspondiente al período impositivo en el que se practica la deducción **un plan de inversiones** para la materialización de la reserva con las especificaciones señaladas en el artículo 27.10 de la Ley 19/1994, en la redacción dada al mismo en el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre (BOE del 30).

Incompatibilidad.

Esta deducción es incompatible, para los mismos bienes en los que se materialice, con la deducción por inversiones.

Inversiones anticipadas de futuras dotaciones.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 27.11 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, los contribuyentes pueden llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo. La citada materialización y su sistema de financiación se comunicará conjuntamente con la declaración del IRPF del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

Información a suministrar en la declaración del IRPF.

• **Dotaciones y materializaciones efectuadas en 2010 de la reserva para inversiones en Canarias correspondiente al ejercicio 2006.**

En la casilla ***980*** del anexo A3 del modelo de declaración se indicará el importe que de las dotaciones efectuadas en el ejercicio 2006 se haya materializado en el ejercicio 2010. Asimismo, se expresará con una clave de las que a continuación se relacionan, el tipo de bien en que se ha efectuado la materialización:

Clave 1.- Activos fijos de carácter inmobiliario.

Clave 2.- Otros activos fijos.

Clave 3.- Inversiones en Deuda Pública autorizada.

Clave 4.- Suscripción de acciones o participaciones de las sociedades a que se refiere la letra c) del número 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2006.

Clave 5.- Indiferenciado. (Esta clave se utilizará en el caso de que las dotaciones se hayan materializado en elementos patrimoniales de diferentes tipos).

• **Dotaciones y materializaciones efectuadas en 2010 de la reserva para inversiones en Canarias correspondiente a los ejercicios 2007 a 2010 e inversiones anticipadas de futuras dotaciones.**

La información se suministrará con arreglo al desglose contenido en el epígrafe correspondiente del Anexo A.3 de la declaración de la siguiente forma:

a) Dotaciones y materializaciones efectuadas en 2010.

- Casillas ***984, 988, 992*** y ***539.***

Se indicará el importe de las dotaciones correspondientes a cada uno de los ejercicios 2007 a 2010.

- Casillas ***985, 989, 993*** y ***561***.

Se indicará el importe de las materializaciones efectuadas con cargo a la dotación previamente declarada en las inversiones previstas en las letras A, B y D 1º del artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

- Casillas ***986, 990, 994*** y ***562***.

Se indicará el importe de las materializaciones efectuadas con cargo a la dotación previamente declarada en las inversiones previstas en las letras C y D 2º a 6º del artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

- Casillas ***987, 991, 995*** y ***563***.

Se indicará el importe de cada una de las dotaciones previamente declaradas que se encuentre pendiente de materializar a 31 de diciembre de 2010.

b) Inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias, efectuadas en 2010.

La información se efectuará con arreglo al siguiente desglose:

- Casilla ***996***.

Se indicará el importe de las inversiones efectuadas en 2010 en concepto de materialización anticipada de futuras dotaciones en las previstas en el **artículo 27.4. A, B y D 1º**, Ley 19/1994.

- Casilla ***997***.

Se indicará el importe de las inversiones efectuadas en 2010 en concepto de materialización anticipada de futuras dotaciones en las previstas en el **artículo 27.4. C y D 2º a 6º**, Ley 19/1994.

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

(Arts. 68.2 y 69.2 Ley IRPF)

Los contribuyentes que ejerzan **actividades económicas** y determinen su rendimiento neto por el método de **estimación objetiva** podrán aplicar exclusivamente la **deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación**, con sujeción a los requisitos y condiciones generales establecidos en el artículo 36 del texto refundido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la forma y con los límites establecidos en el artículo 44 de la citada Ley. Dichos requisitos y condiciones generales son los siguientes:

Importe de la deducción.

La cuantía de la deducción es el **3 por 100 del importe de las inversiones y de los gastos del período** que a continuación se especifican, con la salvedad de que la cuantía de las inversiones y gastos del período que sirvan de base para la deducción no podrá superar el rendimiento neto de las actividades económicas en el método de estimación objetiva que se hubiera computado para determinar la base imponible. Asimismo, tampoco dará derecho a la deducción la parte de inversión o gasto financiada con subvenciones.

- ***Importante:*** *tratándose de actividades económicas en el método de estimación objetiva realizadas en Canarias, el porcentaje de deducción será del 23 por 100.*

Inversiones y gastos que dan derecho a deducción.

a) Acceso a Internet, que incluye:

- Adquisición de equipos y terminales, con su "software" y periféricos asociados, para la conexión a internet y acceso a facilidades de correo electrónico.

- Adquisición de equipos de comunicaciones específicos para conectar redes internas de ordenadores a internet
- Instalación e implantación de dichos sistemas.
- Formación del personal de la empresa para su uso.

b) Presencia en Internet, que incluye:

- Adquisición de equipos, con "software" y periféricos asociados, para el desarrollo y publicación de páginas y portales "web".
- Realización de trabajos, internos o contratados a terceros, para el diseño y desarrollo de páginas y portales "web".
- Instalación e implantación de dichos sistemas.
- Formación del personal de la empresa para su uso.

c) Comercio electrónico, que incluye:

- Adquisición de equipos, con su "software" y periféricos asociados, para la implantación de comercio electrónico a través de internet con las adecuadas garantías de seguridad y confidencialidad de las transacciones.
- Adquisición de equipos, con su "software" y periféricos asociados, para la implantación de comercio electrónico a través de redes cerradas formadas por agrupaciones de empresas clientes y proveedores.
- Instalación e implantación de dichos sistemas.
- Formación del personal de la empresa para su uso.

d) Incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales, que incluye:

- Adquisición de equipos y paquetes de "software" específicos para la interconexión de ordenadores, la integración de voz y datos y la creación de configuraciones intranet.
- Adquisición de paquetes de "software" para aplicaciones a procesos específicos de gestión, diseño y producción.
- Instalación e implantación de dichos sistemas.
- Formación del personal de la empresa para su uso.

Límite de la deducción.

La cuantía de la deducción que puede aplicarse en el presente ejercicio por este concepto **no podrá superar el 35 por 100** de la cantidad que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica (casillas ***698*** y ***699*** de la página 13 de la declaración) en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual y por deducciones por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial (casillas ***700*** y ***701***; ***702*** y ***703***, respectivamente, de la misma página 13).

No obstante el citado porcentaje se elevará al **50 por 100 cuando** el importe de la deducción **exceda del 10 por 100** de la cuota íntegra del impuesto minorada en la suma de las cantidades mencionadas en el párrafo anterior.

▪ ***Importante:*** *tratándose de actividades económicas realizadas en Canarias, los anteriores límites porcentuales serán del 70 por 100 y del 90 por 100, respectivamente.*

Los importes de la deducción del ejercicio que no hayan podido ser deducidos por exceder del límite correspondiente, podrán aplicarse en las liquidaciones de los 15 años inmediatos y sucesivos.

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

(Arts. 68.4 Ley IRPF y 58 Reglamento)

La aplicación de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla presenta diferentes modalidades en función de que el contribuyente resida o no en Ceuta o Melilla y, tratándose de contribuyentes residentes en dichas ciudades, de que el período de residencia sea inferior o igual o superior a 3 años. En consecuencia, la deducción presenta las siguientes modalidades:

a) Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla durante un plazo inferior a tres años.

En este supuesto, la deducción consiste en el **50% de la parte de la suma de las cuotas íntegras** estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

b) Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años.

Los contribuyentes que hayan residido en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, **podrán aplicar la misma deducción también por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades**. Para ello, es preciso que se cumpla el siguiente requisito:

- **Que, al menos, la tercera parte del patrimonio neto del contribuyente**, determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, **esté situado en Ceuta o Melilla**.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que pueden gozar de la deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

Se consideran obtenidas en Ceuta o Melilla, a estos efectos, las rentas siguientes:

- **Los rendimientos del trabajo**, cuando deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios y, en particular, las prestaciones por desempleo y las reguladas en el artículo 17.2.a) de la Ley del IRPF (pensiones y haberes pasivos, prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades, planes de pensiones, contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social que originen rendimientos del trabajo de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo, planes de previsión asegurados y las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de previsión social empresarial y de los seguros de dependencia).

- **Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles** situados en Ceuta o Melilla o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

- **Los rendimientos que procedan del ejercicio de actividades económicas** efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla. A estos efectos, tienen la consideración de actividades económicas efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos o suponga la prestación de un servicio profesional en dichos territorios.

  Se estima que no concurren esas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

Cuando se trate de actividades pesqueras y marítimas, serán de aplicación las reglas establecidas en el artículo 33 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11).

- **Las ganancias patrimoniales** que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla o de bienes muebles situados en dichos territorios.

- **Los rendimientos del capital mobiliario** procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí se generen las rentas correspondientes.

- **Los rendimientos del capital mobiliario** procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, cuando el objeto del arrendamiento esté situado en Ceuta o Melilla y se utilice efectivamente en dichos territorios.

- **Las rentas procedentes de sociedades** que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.

- **Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas** en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

c) Contribuyentes no residentes en Ceuta o Melilla.

Los contribuyentes no residentes en Ceuta o Melilla podrán deducir el 50 por 100 de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

▪ ***Importante:*** *en ningún caso se puede aplicar la deducción, en esta modalidad, sobre las siguientes rentas:*

- Las procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla.

- Los rendimientos del trabajo.

- Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla.

- Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

Límite máximo de la deducción.

El importe de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla **no podrá superar** en ningún caso el **50 por 100** de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica del impuesto.

Ejemplo:

Don M.V.C., soltero y sin hijos, trasladó su residencia de Cádiz a Ceuta el 20 de agosto de 2008, residiendo en esta ciudad desde dicha fecha. Durante el ejercicio 2010 ha obtenido las siguientes rentas:

- Rendimiento neto reducido del trabajo	31.183,00
- Rendimiento neto reducido de capital mobiliario	528,00
- Rendimiento neto reducido de capital inmobiliario	3.250,00
- Ganancia patrimonial reducida imputable a 2010	20.000,00

Los rendimientos netos del trabajo proceden de su relación laboral con una empresa sita en Ceuta. Los rendimientos del capital mobiliario corresponden a intereses de cuentas de entidades financieras situadas en Ceuta. Por su parte, los rendimientos de capital inmobiliario corresponden a un piso de su propiedad situado en Cádiz y que estuvo alquilado desde el 1 de enero de 2010 a 30 de septiembre de dicho año. El día 1 de octubre de 2010 procedió a la venta de dicho piso obteniendo como consecuencia de la transmisión una ganancia patrimonial reducida de 20.000 euros.

Determinar el importe de la deducción por las rentas obtenidas en Ceuta en el ejercicio 2010.

Solución:

Nota previa: Al haber residido en Ceuta durante un plazo inferior a tres años, la deducción por rentas obtenidas en Ceuta únicamente podrá aplicarse sobre las cuotas íntegras, estatal y autonómica, que proporcionalmente correspondan a las rentas obtenidas en Ceuta (rendimientos netos del trabajo y rendimientos netos del capital mobiliario).

Base imponible general y base liquidable general (31.183 + 3.250)		34.433,00
Base imponible del ahorro y base liquidable del ahorro (20.000 + 528)		20.528,00
Mínimo personal y familiar		5.151,00
Cuota correspondiente a la base liquidable general (34.433,00):		
- Parte estatal:		
Hasta 33.007,20	4.266,86	
Resto 1.425,80 x 18,5%	263,77	
Suma (Cuota 1)	4.530,63	
Mínimo personal y familiar:		
5.151 x 12% (Cuota 2)	618,12	
Cuota 1 - Cuota 2		3.912,51
- Parte autonómica:		
Hasta 33.007,20	4.266,86	
Resto 1.425,80 x 18,5%	263,77	
Suma (Cuota 3)	4.530,63	
Mínimo personal y familiar:		
5.151 x 12% (Cuota 4)	618,12	
Cuota 3 - Cuota 4		3.912,51
Cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro (20.528,00):		
- Parte estatal:		
Hasta 6.000 x 9,5%	570,00	
Resto 14.528 x 10,5	1.525,44	
Suma		2.095,44
- Parte autonómica:		
Hasta 6.000 x 9,5%	570,00	
Resto 14.528 x 10,5	1.525,44	
Suma		2.095,44
Cuota íntegra:		
- Parte estatal (3.912,51 + 2.095,44)		6.007,95
- Parte autonómica (3.912,51 + 2.095,44)		6.007,95
Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla: (1)		
- Parte estatal (50 por 100)		1.798,56
- Parte autonómica (50 por 100)		1.798,56

Solución (continuación):

Cuota líquida:

- Parte estatal (6.007,95 - 1.798,56) 4.209,39
- Parte autonómica (6.007,95 - 1.798,56) 4.209,39

(1) La deducción correspondiente a las rentas obtenidas en Ceuta incluidas en la base liquidable general se determina utilizando la siguiente fórmula:

$$50\% \times \frac{\text{Cuota íntegra general}}{\text{Base liquidable general}} \times \text{Base liquidable general obtenida en Ceuta}$$

En nuestro ejemplo, es 50% [(3.912,51 + 3.912,51) ÷ 34.433,00 x 31.183,00] = 3.543,22

La deducción correspondiente a las rentas obtenidas en Ceuta incluidas en la base liquidable del ahorro se determina utilizando la siguiente fórmula:

$$50\% \times \frac{\text{Cuota íntegra del ahorro}}{\text{Base liquidable del ahorro}} \times \text{Base liquidable del ahorro obtenida en Ceuta}$$

En nuestro ejemplo, es 50% [(2.095,44 + 2.095,44) ÷ 20.528,00 x 528,00] = 53,90

Total deducción por rentas obtenidas en Ceuta (3.543,22 + 53,90) = 3.597,12 euros, importe que debe distribuirse al 50 por 100 en la parte estatal y la parte autonómica

Deducción por cuenta ahorro-empresa

(Art. 68.6 Ley IRPF)

Concepto.

Los contribuyentes podrán aplicar una deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, destinadas a la **constitución de una sociedad Nueva Empresa**, regulada en el capítulo XII de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, modificada por el artículo único de la Ley 7/2003, de 1 de abril (BOE del 2). A partir de 1 de septiembre de 2010, las sociedades Nueva Empresa se regulan en el Título XII del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE del 3).

Porcentaje de la deducción.

El 15 por 100 de las cantidades depositadas en cada período impositivo hasta la fecha de la suscripción de las participaciones de la sociedad Nueva Empresa.

Base máxima de la deducción.

La base máxima de esta deducción será de **9.000 euros anuales**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción referentes al contribuyente.

a) Cada contribuyente sólo podrá mantener **una cuenta ahorro-empresa**.

b) Las cantidades deben depositarse en entidades de crédito, en **cuentas separadas** de cualquier otro tipo de imposición.

c) Sólo se tendrá derecho a deducción por la **primera sociedad Nueva Empresa** que se constituya.

d) El saldo de la cuenta ahorro-empresa deberá destinarse a la **suscripción como socio fundador** de las participaciones de la sociedad Nueva Empresa.

e) Las cuentas ahorro-empresa deberán **identificarse separadamente en la declaración** del IRPF, consignando la entidad donde se ha abierto la cuenta, la sucursal y el número de cuenta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción, referentes a la sociedad Nueva Empresa.

a) La sociedad Nueva Empresa, en el plazo máximo de 1 año desde su válida constitución, deberá destinar los fondos aportados por los socios que se hubieran acogido a esta deducción a:

- La adquisición del inmovilizado material e intangible exclusivamente afecto a la actividad.
- Gastos de constitución y de primer establecimiento.
- Gastos de personal empleado con contrato laboral.

b) La sociedad Nueva Empresa deberá contar, antes de la finalización del plazo de 1 año desde su válida constitución, al menos, con un local destinado exclusivamente a llevar la gestión de su actividad y una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

c) La sociedad Nueva Empresa no debe desarrollar actividades que se hubieran ejercido anteriormente bajo otra titularidad.

Se entenderá que no se han cumplido los requisitos previstos en las letras a) y b) anteriores cuando la sociedad Nueva Empresa desarrolle las actividades que se hubieran ejercido anteriormente bajo otra titularidad.

d) La sociedad Nueva Empresa deberá mantener durante al menos los 2 años siguientes al inicio de la actividad:

- La actividad económica en que consista su objeto social, no pudiendo tener en dicho plazo como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y en el artículo 116.1, cuarto párrafo del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Al menos, un local exclusivamente destinado a llevar la gestión de su actividad y una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.
- Los activos en los que se hubiera materializado el saldo de la cuenta ahorro-empresa, que deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio afecto a la nueva empresa.

Pérdida del derecho a la deducción.

Una vez practicadas las deducciones por cantidades depositadas en cuentas ahorro-empresa, **se perderá el derecho a dichas deducciones en los siguientes supuestos:**

a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta ahorro-empresa para fines diferentes de la constitución de su primera sociedad Nueva Empresa. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

b) Cuando transcurran 4 años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya inscrito en el Registro Mercantil la sociedad Nueva Empresa.

c) Cuando se transmitan intervivos las participaciones dentro de los 2 años siguientes al inicio de la actividad.

d) Cuando la sociedad Nueva Empresa no cumpla las condiciones que determinan el derecho a esta deducción.

■ ***Recuerde:*** *la aplicación de las deducciones por inversión en vivienda habitual y por cuenta ahorro-empresa requiere que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor comprobado al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar intereses y demás gastos de financiación.*

Deducción por alquiler de la vivienda habitual

(Art. 68.7 Ley IRPF)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción.

Sin perjuicio de la deducción por alquiler de vivienda habitual que, en su caso, hubiese aprobado cada Comunidad Autónoma para el ejercicio 2010, los contribuyentes podrán deducir **el 10,05 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo** por el alquiler de su vivienda habitual, **siempre que su base imponible sea inferior a 24.020 euros anuales.**

La base imponible del contribuyente está formada por la suma de las cantidades consignadas en las casillas ***455*** (base imponible general) y ***465*** (base imponible del ahorro) de la página 10 de la declaración.

Base máxima de la deducción.

La base máxima de esta deducción es de:

a) 9.015 euros anuales, cuando la base imponible sea igual o inferior a 12.000 euros anuales.

b) 9.015 - [0,75 x (BI - 12.000)], cuando la base imponible esté comprendida entre 12.000,01 y 24.020 euros anuales.

Siendo BI la base imponible del contribuyente. Es decir, la suma de las cantidades reflejadas en las casillas ***455*** (base imponible general) y ***465*** (Base imponible del ahorro) de la página 10 de la declaración.

■ ***Importante:*** *los contribuyentes cuya base imponible, en los términos anteriormente comentados, sea igual o superior a 24.020 euros anuales, en tributación individual o en tributación conjunta, no podrán aplicar la presente deducción.*

Ejemplo:

Don M.A.V. tiene desde el ejercicio 2006 su vivienda habitual en alquiler. En el ejercicio 2010 ha satisfecho por este concepto al arrendador la cantidad de 6.960 euros anuales.

La base imponible general del contribuyente en el ejercicio 2010, que tributa de forma individual, ha ascendido a 16.820,50 euros y la base imponible del ahorro a 612,25 euros.

Determinar el importe de la deducción por el alquiler de la vivienda habitual en el ejercicio 2010.

Solución:

Cantidades satisfechas por el alquiler de la vivienda habitual 6.960,00

Base máxima de la deducción:

Al ser su base imponible superior a 12.000 euros, la base máxima de deducción se determinará restando de 9.015 euros el resultado de multiplicar por 0,75 la diferencia entre la base imponible y 12.000 euros anuales.

Es decir: 9.015 - [0,75 x (17.432,75 - 12.000)] 4.940,44

Importe de la deducción: (4.940,44 x 10,05%) 496,51

El importe de la deducción así determinado se hará constar en las casillas ***716 y 772*** de la página 13 de la declaración consignando en cada una de ellas el 50 por 100 del total de la deducción. Es decir, 496,51 x 50% = 248,26.

Deducción por obras de mejora en la vivienda habitual

(Disp. adic. vigésimo novena Ley IRPF)

Concepto y requisitos de la deducción

La disposición adicional vigésimo novena de la Ley del IRPF introducida, con efectos desde el 14 de abril de 2010, por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (BOE del 13), incorpora una nueva deducción, de carácter temporal, por la realización de obras de mejora en la vivienda habitual con arreglo a los siguientes requisitos y condiciones:

Ámbito temporal de la deducción.

La deducción únicamente resultará aplicable por obras satisfechas y ejecutadas, desde el 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012, en la vivienda habitual o en el edificio en la que ésta se encuentre.

Ámbito objetivo de la deducción.

Las obras realizadas que permiten beneficiarse de la deducción deben tener por objeto:

- **La mejora** de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y estanqueidad de los edificios.

En particular, tienen tal consideración la sustitución de instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, así como las que favorezcan la accesibilidad al edificio o a las viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012 (BOE del 24).

Dan derecho a la deducción, entre otras, la instalación de paneles solares, de mecanismos que favorezcan el ahorro del agua, la instalación de ascensores o su adaptación a las necesidades de personas con discapacidad, así como la instalación o mejora de las rampas de acceso a los edificios.

También dan derecho a la deducción las obras de adaptación de las viviendas a las necesidades de personas con discapacidad o mayores de 65 años.

- **Las obras** de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda habitual del contribuyente.

▪ ***Importante:*** *no darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.*

Ámbito subjetivo de la deducción.

Únicamente podrán aplicar la presente deducción los contribuyentes **cuya base imponible sea inferior a 53.007,20 euros anuales**.

La determinación del citado importe se efectuará sumando las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración.

Importe de la deducción

Base de la deducción.

La base de esta deducción estará constituida por las **cantidades satisfechas desde el 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2010, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**, a las personas o entidades que realicen tales obras.

En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

Base máxima anual por declaración.

La base máxima anual por declaración de esta deducción será de:

a) Cuando la base imponible del contribuyente sea igual o inferior a 33.007,20 euros anuales:

4.000 euros anuales

b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 33.007,20 y 53.007,20 euros anuales: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,2 la diferencia entre la base imponible y 33.007,20 euros anuales.

> La determinación del importe de la base imponible del contribuyente se efectuará sumando las cuantías de la base imponible general y del ahorro, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración.

Las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes.

A tal efecto, cuando concurran cantidades deducibles en el ejercicio con cantidades deducibles procedentes de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de deducción por exceder de la base máxima de deducción, el límite anteriormente indicado será único para el conjunto de tales cantidades, deduciéndose en primer lugar las cantidades correspondientes a años anteriores.

Base máxima anual por vivienda.

La base acumulada de la deducción correspondiente a los períodos impositivos en que ésta sea de aplicación (a partir del 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012) no podrá exceder de **12.000 euros por vivienda habitual**.

Cuando concurran varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el citado límite de **12.000 euros se distribuirá entre los copropietarios** en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble.

En el caso de cantidades satisfechas con cargo a la sociedad de gananciales por un **matrimonio en régimen de sociedad legal de gananciales,** se atribuirán a cada cónyuge al **50 por 100** coincidente con su participación en la sociedad de gananciales.

Porcentaje de deducción.

El porcentaje de deducción aplicable sobre la base de deducción, en los términos anteriormente comentados, es el **10 por 100**.

Incompatibilidad con la deducción por inversión en vivienda habitual.

En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente practique la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere el artículo 68.1 de la Ley del IRPF.

El importe de esta deducción se consignará en la casilla *773* de la página 13 de la declaración y se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones anteriormente comentadas.

Ejemplo:

Los hermanos don J.V.L., M.V.L y R.V.L, son titulares por terceras partes de su vivienda habitual que la adquirieron por herencia de sus padres.

Durante el mes de mayo de 2010 efectuaron obras de reforma en el interior de dicha vivienda consistentes en la sustitución de las instalaciones de electricidad y gas. Las obras tuvieron un coste de 12.000 euros, pagando cada uno de ellos, mediante transferencia bancaria, 4.000 euros a la entidad que las realizó.

Determinar el importe de la deducción, sabiendo que la suma de las bases imponibles general y del ahorro de cada uno de los titulares son las siguientes en el ejercicio 2010:

Don J.V.L.: 25.000 euros.

Don M.V.L.: 35.000 euros.

Don R.V.L.: 70.000 euros.

Solución:

Contribuyente don J.V.L.:

Cantidades satisfechas:		4.000,00 euros
Base máxima de deducción (la menor de):		
- Anual por declaración:	4.000,00 euros	
- Acumulada por vivienda (12.000 x 0,3333 ÷ 0,6666) **(1)**:	6.000,00 euros	
Importe de la deducción (4.000 x 10%)		400,00 euros

Contribuyente don M.V.L.:

Cantidades satisfechas:		4.000,00 euros
Base máxima de deducción (la menor de):		
- Anual por declaración: 4.000 - 0,2 x (35.000 - 33.007,20).....	3.601,44 euros	
- Acumulada por vivienda: (12.000 x 0,3333 ÷ 0,6666) **(1)**	6.000,00 euros	
Importe de la deducción (3.601,44 x 10%) **(2)**.....		360,14 euros

Contribuyente don R.V.L.:

Cantidades satisfechas:	4.000,00 euros

Este contribuyente no tiene derecho a deducción en el presente ejercicio por exceder su base imponible de 53.007,20 euros. Las cantidades satisfechas tampoco podrán ser objeto de deducción en los ejercicios siguientes, ya que la posibilidad de aplicar la deducción (hasta en los cuatro ejercicios siguientes) por las cantidades satisfechas en un ejercicio y no deducidas en el mismo, está prevista solamente para el caso de cantidades no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción.

(1) Cuando concurren varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el límite de 12.000 euros por vivienda habitual, de base acumulada de deducción, se distribuye entre los copropietarios en función de su porcentaje de propiedad en el inmueble. Así, en el ejemplo, puesto que sólo dos de ellos tienen derecho a la deducción (por tener el tercer hermano una base imponible superior a 53.007,20 euros) la base máxima acumulada de la deducción para cada uno de los dos copropietarios con derecho a ella se determina mediante la operación indicada en la solución del ejemplo.

Solución (continuación):

(2) Las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción por declaración (4.000,00 - 3.601,44) = 398,56 euros, podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes. A tal efecto, el contribuyente deberá cumplimentar la casilla ***532*** del Anexo A1 de la declaración en la que se hará constar el exceso de las cantidades satisfechas sobre la base máxima de deducción.

Capítulo 17. Deducciones autonómicas de la cuota aplicables en el ejercicio 2010

Sumario

Introducción

Comunidad Autónoma de Andalucía

Comunidad Autónoma de Aragón

Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

Comunidad Autónoma de las Illes Balears

Comunidad Autónoma de Canarias

Comunidad Autónoma de Cantabria

Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha

Comunidad de Castilla y León

Comunidad Autónoma de Cataluña

Comunidad Autónoma de Extremadura

Comunidad Autónoma de Galicia

Comunidad de Madrid

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

Comunidad Autónoma de La Rioja

Comunitat Valenciana

Introducción

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

El alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el IRPF se establece en el artículo 46 de la citada Ley 22/2009, conforme al cual las Comunidades Autónomas pueden asumir, entre otras competencias normativas [1], la relativa a la aprobación de deducciones aplicables sobre la cuota íntegra autonómica por:

- **Circunstancias personales y familiares.**
- **Inversiones no empresariales.**
- **Aplicación de renta.**

  En todo caso, la aprobación de estas deducciones autonómicas no puede suponer, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

- **Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma**, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

Además de la aprobación de las deducciones autonómicas, las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcan también la determinación de las siguientes materias relacionadas con las mismas:

a) La justificación exigible para poder practicarlas.

b) Los límites de deducción.

c) Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.

d) Las reglas especiales aplicables en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar.

No obstante lo anterior, si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias, se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la normativa estatal del IRPF.

Haciendo uso de las competencias normativas asumidas, las Comunidades Autónomas de régimen común han aprobado para el ejercicio 2010 deducciones autonómicas que podrán aplicar en sus declaraciones del IRPF exclusivamente los contribuyentes que durante dicho ejercicio hubieran tenido la residencia habitual en sus respectivos territorios. [2]

> ■ ***Importante:*** *en el supuesto de contribuyentes integrados en una unidad familiar que residan en Comunidades Autónomas distintas y presenten declaración conjunta, se considerarán residentes en la Comunidad Autónoma en la que tenga su residencia el miembro de la unidad familiar que tenga una mayor base liquidable. En consecuencia, en la declaración conjunta de la unidad familiar podrán aplicarse las deducciones establecidas por dicha Comunidad Autónoma, aunque alguno de los integrantes de la unidad familiar no hubiera residido en la misma.*

---

[1] Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común del IRPF en el ejercicio 2010 se comentan en las páginas 31 y ss. del Capítulo 2.

[2] Véase, en el Capítulo 2, el epígrafe "Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía", páginas 50 y s.

Comunidad Autónoma de Andalucía

(Decreto Legislativo 1/2009)

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Para los beneficiarios de las ayudas familiares.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

Los contribuyentes que tengan reconocido el derecho a percibir ayudas económicas en aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía de apoyo a las familias andaluzas podrán aplicar las siguientes deducciones:

- **50 euros por hijo menor de tres años,** cuando se tuviera reconocido el derecho a percibir ayudas económicas por hijo menor de tres años en el momento de un nuevo nacimiento.
- **50 euros por hijo**, cuando se tuviera reconocido el derecho a percibir ayudas económicas por parto múltiple.

Cuando sean dos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de estas deducciones, su importe se distribuirá por partes iguales.

Para los beneficiarios de las ayudas a viviendas protegidas.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **30 euros** por los contribuyentes que tengan derecho a percibir subvenciones o ayudas económicas en aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía para la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual que tenga la consideración de protegida conforme a dicha normativa.

La deducción se practicará en el período impositivo en que se reconozca a los contribuyentes el derecho a percibir las citadas subvenciones o ayudas.

En el supuesto de declaración conjunta, la deducción aplicable será de 30 euros aunque en la unidad familiar existan varios beneficiarios de las citadas subvenciones o ayudas.

Por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida y por las personas jóvenes.

1. Inversión en vivienda habitual protegida:

Cuantía de la deducción:

- **El 2 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la **adquisición o rehabilitación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir la **residencia habitual** del contribuyente.

Base máxima de la deducción:

La base máxima de la deducción será de **9.015 euros anuales**, con independencia de la deducción por inversión en vivienda habitual establecida en la normativa estatal del IRPF.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos y condiciones exigidos en relación con la deducción general por adquisición de vivienda habitual en la normativa estatal [3] y, además, los siguientes:

- **Que la vivienda tenga la calificación de protegida** de conformidad con la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía **en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).
- **Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2003**. A estos efectos, se entenderá que la inversión en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se inicia en la fecha que conste en el contrato de adquisición o de obras, según corresponda.

2. Inversión en vivienda habitual por personas jóvenes:

Cuantía de la deducción:

- **3 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.

Base máxima de la deducción:

La base máxima de la deducción será de **9.015 euros anuales**, con independencia de la deducción por inversión en vivienda habitual establecida en la normativa estatal del IRPF.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos y condiciones exigidos en relación con la deducción general por adquisición de vivienda habitual en la normativa estatal, excepto el relativo al requisito de aumento del patrimonio, [4] y, además, los siguientes:

- **Que el contribuyente sea menor de 35 años** en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010). En caso de tributación conjunta, el requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre en el supuesto de familias monoparentales.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, no supere las siguientes cantidades:
  - **19.000 euros en tributación individual.**
  - **24.000 euros en tributación conjunta.**
- **Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2003**. A estos efectos, se entenderá que la inversión en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se inicia en la fecha que conste en el contrato de adquisición o de obras, según corresponda.

> ▪ ***Importante:*** *las deducciones por inversión en vivienda habitual protegida y por inversión en vivienda habitual por jóvenes comentadas en los números 1 y 2 anteriores son incompatibles entre sí.*

---

[3] Los requisitos y condiciones previstos en la normativa estatal del IRPF para la deducción por adquisición de vivienda habitual se comentan en epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual" del Capítulo 16, páginas 434 y ss.

[4] Véase la nota [3] anterior.

Por cantidades invertidas en el alquiler de la vivienda habitual.

Cuantía e importe máximo de la deducción:

• **El 15 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de la vivienda habitual del contribuyente, con un **máximo de 500 euros anuales.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• **Que el contribuyente no haya cumplido los 35 años de edad** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010). En caso de tributación conjunta, este requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre en el supuesto de familias monoparentales.

• **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, no supere las siguientes cantidades:

- **19.000 euros en tributación individual.**
- **24.000 euros en tributación conjunta.**

• **Que se acredite la constitución del depósito obligatorio de la fianza** a que se refiere el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, (BOE del 25), a favor de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de acuerdo con la normativa autonómica de aplicación.

• **La deducción se practicará por el titular o titulares del contrato de arrendamiento**. No obstante, tratándose de matrimonios en régimen de gananciales, la deducción corresponderá a los cónyuges por partes iguales aunque el contrato esté sólo a nombre de uno de ellos. En todo caso, el **importe máximo de la deducción será de 500 euros anuales**, tanto en tributación individual como en conjunta.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a esta deducción deberán hacer constar el NIF del arrendador de la vivienda en la casilla* ***943*** *de la declaración.*

Para el fomento del autoempleo.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **400 euros por contribuyente,** siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Haber causado alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal, por primera vez, durante el período impositivo.

b) **Mantener dicha situación de alta durante un año natural**.

c) Desarrollar **la actividad económica en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.**

• **600 euros para el caso en el que el contribuyente que, cumpliendo los requisitos anteriores, sea mayor de 45 años** en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

Por adopción de hijos en el ámbito internacional.

Cuantía de la deducción:

• **600 euros por cada hijo adoptado** en el período impositivo en el que se haya inscrito la adopción en el Registro Civil, siempre que se trate de una adopción de carácter internacional.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando así resulte de las normas y convenios aplicables a esta materia.
- Esta deducción es compatible con la deducción anteriormente comentada "Para los beneficiarios de las ayudas familiares".
- La aplicación de la deducción está condicionada a que la **suma de las bases imponibles general y del ahorr**o, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, no supere las siguientes cantidades:
  - **39.000 euros en tributación individual**.
  - **48.000 euros en tributación conjunta**.
- Cuando sean dos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se distribuirá por partes iguales.

Para contribuyentes con discapacidad.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **100 euros por cada contribuyente** que tenga la consideración legal de persona con discapacidad por tener un **grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100**, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (BOE del 29).
- Para la aplicación de la deducción, es preciso que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, no supere las siguientes cantidades:
  - **19.000 euros en tributación individual**.
  - **24.000 euros en tributación conjunta**.

Para el padre o madre de familia monoparental y, en su caso, con ascendientes mayores de 75 años.

Cuantía y requisitos de la deducción:

- **100 euros para contribuyentes que sean padres o madres de familia monoparental** en la fecha de devengo del impuesto, (normalmente el 31 de diciembre de 2010).

Tiene la consideración de familia monoparental, a efectos de la deducción, la formada por **el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro** y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

- Hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.
- Hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

Incremento de la deducción y condiciones de aplicación:

- La deducción anterior **se incrementará adicionalmente en 100 euros por cada ascendiente que conviva** con la familia monoparental, siempre que éstos generen el derecho a la

aplicación del mínimo por ascendientes mayores de 75 años establecido en la normativa estatal del IRPF. (5)

• Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación del incremento de la deducción, se estará a las reglas de prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del IRPF.

Por asistencia a personas con discapacidad.

1. Cuantía y requisitos de aplicación de la deducción con carácter general:

• **100 euros por cada persona con discapacidad** que otorgue derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes, conforme a la normativa estatal del IRPF. (6)

Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, se estará a las reglas de prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del IRPF.

2. Deducción adicional cuando precisen ayuda de terceras personas:

• Cuando se acredite que las personas con discapacidad **necesitan ayuda de terceras personas** y generen derecho a la aplicación del mínimo en concepto de gastos de asistencia, conforme a la normativa estatal del IRPF, **el contribuyente podrá deducir el 15 por 100 del importe satisfecho a la Seguridad Social**, en concepto de cuota fija que sea por cuenta del empleador, de conformidad con lo establecido en el régimen especial de la Seguridad Social de empleados del hogar de trabajadores fijos, **con el límite de 500 euros anuales por contribuyente**.

Únicamente tendrá derecho a este incremento el contribuyente titular del hogar familiar que conste como tal en la Tesorería General de la Seguridad Social, por la afiliación en Andalucía al Régimen Especial de la Seguridad Social de empleados del hogar de trabajadores fijos, de acuerdo con lo previsto en la normativa de aplicación. A tal efecto, deberá hacerse constar en la casilla ***940*** del Anexo B.1 de la declaración el Código Cuenta de Cotización por el régimen de empleados del hogar de trabajadores fijos 1211 de la Seguridad Social.

Por ayuda doméstica.

Cuantía de la deducción:

• **El 15 por 100 del importe satisfecho por el contribuyente a la Seguridad Social** correspondiente a la cotización anual de un empleado o empleada del hogar familiar, que constituya su vivienda habitual, (7) en concepto de cuota fija que sea por cuenta del empleador o empleadora, siempre que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010), concurra cualquiera de los siguientes requisitos.

Supuestos, requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

a) Cónyuges o parejas de hecho que cumplan las siguientes condiciones:

- Que ambos cónyuges o integrantes de la pareja de hecho perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

---

(5) El concepto de mínimo por ascendientes, los requisitos exigibles y las reglas comunes para su aplicación se comentan en las páginas 402 y s. del Capítulo 14.

(6) El concepto y requisitos exigibles para la aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes, así como el mínimo en concepto de gastos de asistencia se comentan en las páginas 403 y ss.

(7) El concepto y requisitos de vivienda habitual se comentan en las páginas 434 y s. del Capítulo 16.

- Que la pareja de hecho esté inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

En este caso, podrá aplicar la deducción la persona titular del hogar familiar o su cónyuge o pareja de hecho. Debiéndose aplicar el total de la deducción uno de los dos miembros pero no podrá prorratearse.

Se entiende por titular del hogar familiar, a los efectos de esta deducción, el previsto en la normativa reguladora del régimen especial de la Seguridad Social de empleados del hogar.

b) Familias monoparentales que cumplan la siguiente condición:

Que el padre o la madre de la familia monoparental perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

A efectos de la deducción, tiene la consideración de familia monoparental la formada por la madre o el padre y los hijos que convivan con una u otro y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

- Hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

- Hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

En este caso, la deducción la aplicará la madre o el padre titular del hogar familiar en los términos previstos en la normativa reguladora del régimen especial de la Seguridad Social de empleados del hogar.

Tanto en el caso de cónyuges o parejas de hecho como en el caso de familias monoparentales, deberá hacerse constar en la casilla ***941*** del Anexo B.1 de la declaración el Código Cuenta de Cotización por el régimen de empleados del hogar de trabajadores fijos 1211 de la Seguridad Social.

Límite de la deducción:

A efectos de la deducción, genera derecho a la misma el 100 por 100 de las cuotas ingresadas en la Seguridad Social correspondientes a la cotización anual de 2010 con el límite del **15 por 100 del importe satisfecho** por el empleador o empleadora en dicho ejercicio.

Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades mercantiles.

Cuantías de la deducción:

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio 2010** en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedad Cooperativa.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que como consecuencia de la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el

tercer grado incluido, **no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto**.

b) Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.

c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

1º Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

2º Que desarrolle una actividad económica.

A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3º Si la inversión efectuada corresponde a la constitución de la entidad, que desde el primer ejercicio fiscal ésta cuente al menos con una persona con contrato laboral a jornada completa, dada de alta en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social, y que se mantengan las condiciones del contrato durante al menos veinticuatro meses.

4º Si la inversión efectuada corresponde a una ampliación de capital de la entidad, que dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos del párrafo 3º anterior, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se computará el número de personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

Límite de la deducción:

El límite de deducción aplicable será de **4.000 euros anuales**.

Comunidad Autónoma de Aragón

(Decreto legislativo 1/2005).

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos o del segundo hijo, si éste es discapacitado.

Cuantías de la deducción:

- **500 euros**, con carácter general, por cada hijo nacido o adoptado durante el período impositivo que sea el tercer hijo o sucesivos del contribuyente. También podrá aplicarse esta deducción por el nacimiento o adopción del segundo hijo, cuando éste presente un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.

  El grado de minusvalía deberá estar referido a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010) y reconocido mediante resolución expedida por el órgano competente en materia de servicios sociales.

- **600 euros por cada uno de los hijos** citados anteriormente, cuando, además, **la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declara-

ción, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, suma de las casillas ***675*** y ***676*** de la página 12 de la declaración, de todas las personas que formen parte de la unidad familiar **no exceda de 32.500 euros.**

Ambas cuantías son incompatibles entre sí.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- La deducción únicamente podrá aplicarse en el período impositivo en el que se produzca el nacimiento o la adopción.
- **La deducción corresponderá al contribuyente con quien conviva el hijo** nacido o adoptado a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010). **Cuando los hijos** que den derecho a la deducción **convivan con más de un contribuyente** y éstos presenten declaración individual, el importe de **la deducción se prorrateará** en la declaración de cada uno de ellos por partes iguales.

Por adopción internacional de niños.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **600 euros por cada hijo adoptado** en el período impositivo, siempre que se trate de una adopción internacional.

  Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando se formalice en los términos regulados en la legislación vigente y de acuerdo con los Tratados y Convenios suscritos por España. Se entenderá, asimismo, que la adopción tiene lugar en el período impositivo correspondiente al momento en que se dicte resolución judicial constitutiva de la misma.
- **Cuando el niño adoptado conviva con ambos padres** adoptivos y éstos tributen de forma individual, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.
- **Esta deducción es compatible con la deducción anteriormente comentada** "Por nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos o del segundo hijo, si éste es discapacitado".

Por el cuidado de personas dependientes.

Cuantía de la deducción:

- **150 euros por el cuidado de personas dependientes** que convivan con el contribuyente al menos durante la mitad del período impositivo.

Se considera persona dependiente, a efectos de esta deducción, al ascendiente mayor de 75 años y al ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cualquiera que sea su edad.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

- Que la persona dependiente **no obtenga rentas anuales superiores a 8.000 euros**, excluidas las exentas.
- Que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, suma de las casillas ***675*** y ***676*** de la página 12 de la declaración, de todas las personas que formen parte de la unidad familiar **no exceda de 35.000 euros.**
- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción**, su importe se prorrateará por partes iguales.

Cuando la deducción corresponda a contribuyentes con distinto grado de parentesco, su aplicación corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderán a los del siguiente grado.

Por donaciones con finalidad ecológica.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **El 15 por 100 del importe de las donaciones dinerarias puras y simples** efectuadas con finalidad ecológica durante el período impositivo a cualquiera de las siguientes entidades:

- La Comunidad Autónoma de Aragón y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma, cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente.

- Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), siempre que su fin exclusivo o principal sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Límite máximo de la deducción:

El importe de esta deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***699*** de la página 13 de la declaración.

Por adquisición de vivienda habitual por víctimas del terrorismo.

Cuantía de la deducción:

• **3 por 100** de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por la adquisición de una vivienda nueva situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

• Que la vivienda nueva esté acogida a alguna modalidad de protección pública de vivienda y que constituya o vaya a constituir la primera residencia habitual del contribuyente.

• Que los contribuyentes tengan la consideración de víctimas del terrorismo o, en su defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con los mismos.

Base máxima de la deducción:

La base máxima de esta deducción y las cantidades que la integran serán las establecida para la deducción por inversión en vivienda habitual en la normativa estatal reguladora del IRPF**.** Es decir, 9.015 euros anuales. **(8)**

Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

(Ley 4/2009)

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

(8) La base de deducción por inversión en vivienda habitual y las cantidades que la integran se comentan en las páginas 435; 438 y s. del Capítulo 16.

Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años.

Cuantía de la deducción:

• **338 euros por cada persona mayor de 65 años que conviva con el contribuyente** durante **más de 183 días** al año en régimen de **acogimiento sin contraprestación**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

• Que el acogedor o el acogido **no perciban ayudas o subvenciones** del Principado de Asturias por causa del acogimiento.

• Que la persona acogida no se halle ligada al contribuyente **por un vínculo de parentesco** de consanguinidad o de afinidad de grado igual o inferior al tercero.

• **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:

- **24.761 euros en tributación individual**.
- **34.891 euros en tributación conjunta**.

• **Cuando la persona acogida conviva con más de un contribuyente**, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales entre los contribuyentes que convivan con ella y se aplicará únicamente en la declaración de aquellos que cumplan las condiciones establecidas para tener derecho a la misma.

• El contribuyente que desee gozar de esta deducción **deberá estar en posesión del documento acreditativo del correspondiente acogimiento no remunerado**, expedido por la Consejería competente en materia de asuntos sociales.

Por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes discapacitados.

Cuantía y requisitos de la deducción:

• **El 3 por 100** de las cantidades satisfechas durante el ejercicio en la **adquisición o adecuación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir la residencia habitual en el Principado de Asturias del contribuyente con discapacidad que acredite un **grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100**. La aplicación de esta deducción es independiente de la deducción por inversión en vivienda habitual establecida en la normativa estatal del IRPF. **(9)**

Base máxima de la deducción:

La base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas durante el ejercicio, excepción hecha de la parte de las mismas correspondiente a intereses, **con un máximo de 13.529 euros**, tanto en tributación individual como en la conjunta.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción:

La adquisición de la nueva vivienda o, en su caso, las obras e instalaciones en que la adecuación consista, deberán resultar estrictamente necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con minusvalía, extremo que deberá ser acreditado ante la Administración tributaria mediante resolución o certificado expedido por la Consejería competente en materia de valoración de minusvalías.

---

(9) Véase, en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss .

Por adquisición o adecuación de la vivienda habitual para contribuyentes con los que convivan sus cónyuges, ascendientes o descendientes discapacitados.

Cuantía de la deducción:

• **El 3 por 100** de las cantidades satisfechas durante el ejercicio en la **adquisición o adecuación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente en el Principado de Asturias, cuando su cónyuge, ascendientes o descendientes acrediten un **grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100**. La aplicación de esta deducción es independiente de la deducción por inversión en vivienda habitual establecida en la normativa estatal del IRPF. (10)

Base máxima de la deducción:

• La base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas durante el ejercicio, excepción hecha de la parte de las mismas correspondiente a intereses, **con un máximo de 13.529 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• Que el cónyuge, ascendientes o descendientes convivan con el contribuyente durante más de 183 días al año y **no tengan rentas anuales, incluidas las exentas, superiores a 7.455,14 euros**, cantidad a la que asciende el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM) (11) para 2010.

• **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción** respecto de los mismos ascendientes o descendientes para un mismo período impositivo, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación de la deducción corresponderá a los de grado más cercano.

• La adquisición de la nueva vivienda o, en su caso, las obras e instalaciones en que la adecuación consista, deberán resultar estrictamente necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con minusvalía, extremo que deberá ser acreditado ante la Administración tributaria mediante resolución o certificado expedido por la Consejería competente en materia de valoración de minusvalías.

Incompatibilidad:

Esta deducción es en todo caso incompatible con la deducción anteriormente comentada "Por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes discapacitados". Por tanto, si la inversión es realizada por el propio contribuyente discapacitado y por familiares que convivan con él, si el contribuyente discapacitado aplica la deducción, los familiares no podrán aplicarla con independencia de la modalidad de tributación utilizada.

Por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida.

Cuantía y requisitos de esta deducción:

• **112 euros** por cada contribuyente que tenga derecho a percibir subvenciones o ayudas económicas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual que tenga la consideración de protegida, conforme a la normativa estatal o autonómica en la materia.

---

(10) Véase, en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

(11) Esta magnitud, que ha sido creada en el artículo 2 del Real Decreto-ley 3/2004, de 25 de junio (BOE del 26), ha sustituido al salario mínimo interprofesional, con efectos a partir de 1 de julio de 2004. Véase la nota (12) de la página 38 del Capítulo 2.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos bienes para un mismo período impositivo, **su importe se prorrateará** entre ellos por partes iguales.

Por arrendamiento de vivienda habitual.

Cuantías y límites máximos de la deducción:

- **El 10 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por alquiler de la vivienda habitual del contribuyente, con un **máximo de 450 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.
- **El 15 por 100**, con el **límite de 600 euros**, en caso de **alquiler de vivienda habitual en el medio rural**, entendiéndose como tal la vivienda que se ubique en suelo no urbanizable según la normativa urbanística vigente en el Principado de Asturias, y la que se encuentre en **concejos de población inferior a 3.000 habitantes**, con independencia de la clasificación del suelo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:
  - **24.761 euros en tributación individual.**
  - **34.891 euros en tributación conjunta.**
- **Que las cantidades satisfechas** en concepto de alquiler **excedan del 10 por 100** de la base imponible del período impositivo.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF del arrendador de la vivienda en la casilla* ***943*** *de la declaración.*

Para el fomento del autoempleo de las mujeres y los jóvenes emprendedores.

Cuantía de la deducción:

- **170 euros** para los **jóvenes** emprendedores **menores de 30 años** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).
- **170 euros** para las **mujeres** emprendedoras, **cualquiera que sea su edad**. Esta última deducción es incompatible con la del punto anterior.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

- **Se considerarán mujeres y jóvenes emprendedores** a aquellos que causen alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en la normativa estatal durante el período impositivo y mantengan dicha situación de alta durante un año natural, siempre que dicha actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad Autónoma.
- La deducción será de aplicación en el período impositivo en que se produzca el alta en el citado Censo por primera vez.

Para el fomento del autoempleo.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **68 euros** por cada trabajador emprendedor, siempre que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:

- **24.761 euros en tributación individual**.
- **34.891 euros en tributación conjunta**.

• **Se considerarán trabajadores emprendedores** aquellos que formen parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en la normativa estatal, siempre que su actividad se desarrolle en el territorio del Principado de Asturias.

Incompatibilidad:

En todo caso, **esta deducción será incompatible con la deducción anteriormente comentada** "Para el fomento del autoempleo de las mujeres y los jóvenes emprendedores".

Por donaciones de fincas rústicas a favor del Principado de Asturias.

Cuantía y requisitos de la deducción:

• **El 20 por 100** del valor de las donaciones de fincas rústicas hechas a favor del Principado de Asturias con el **límite del 10 por 100 de la base liquidable** del contribuyente, **suma de las** casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12, respectivamente, de la declaración.

Las fincas donadas se valorarán conforme a los criterios establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18).

Por adopción internacional de menores.

Cuantía de la deducción:

• **1.000 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo** siempre que el menor conviva con el declarante, siempre que se trate de una adopción de carácter internacional.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta la deducción:

• La adopción se entenderá realizada en el ejercicio impositivo en que se lleve a cabo la inscripción en el Registro Civil español. Cuando la inscripción no sea necesaria se atenderá al período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente.

• Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción y éstos realicen declaración individual del impuesto, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Compatibilidad:

La presente deducción resulta compatible con la aplicación de las restantes deducciones autonómicas.

Deducción por partos múltiples o por dos o más adopciones constituidas en la misma fecha.

Cuantía de la deducción:

• **500 euros** por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo en que se lleve a cabo el nacimiento o la adopción, siempre que el menor conviva con el progenitor o adoptante en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta la deducción:

• La adopción se entenderá realizada en el ejercicio impositivo en que se lleve a cabo la inscripción en el Registro Civil español. Cuando la inscripción no sea necesaria se atenderá al período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente.

- En el supuesto de matrimonios o uniones de hecho la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos cuando éstos opten por la presentación de declaración individual.

Deducción para familias numerosas.

Cuantía de la deducción:

Los contribuyente que formen parte de una unidad familiar que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010), ostente el título de familia numerosa expedido por la autoridad competente en materia de servicios sociales tendrán derecho a deducir la cantidad que proceda de las siguientes:

- **500 euros,** cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
- **1.000 euros,** cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

Requisitos y condiciones de aplicación:

- Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).
- La deducción únicamente resultará aplicable en los supuestos de convivencia del contribuyente con el resto de la unidad familiar a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).
- Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010) y éstos realicen declaración individual del impuesto, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Sólo se tendrá derecho a la aplicación de esta deducción si la suma de las bases imponibles general y del ahorro, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, no supera las siguientes cantidades:

- **24.761 euros en tributación individual.**
- **34.891 euros en tributación conjunta.**

Deducción para familias monoparentales.

Cuantía de la deducción:

- **300 euros para el contribuyente que tenga a su cargo descendientes,** siempre que no conviva con cualquier otra persona ajena a los citados descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes.[12]

Condiciones y otros requisitos para la aplicación de la deducción:

- **Se consideran descendientes** a efectos de la aplicación de esta deducción:

  a) Los hijos menores de edad, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

[12] Los requisitos para la aplicación del mínimo por ascendientes se comentan en las páginas 402 y s.

b) Los hijos mayores de edad discapacitados, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

c) Los descendientes a que se refieren los apartados a) y b) anteriores que, sin convivir con el contribuyente, dependan económicamente de él y estén internados en centros especializados.

Se asimilan a descendientes las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

▪ ***Importante:*** *en caso de convivencia con descendientes que no den derecho a deducción, no se perderá el derecho a la misma siempre y cuando las rentas anuales del descendiente, excluidas las exentas, no sean superiores a 8.000 euros.*

• **La suma de la base imponible general y del ahorro**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, **más el importe de las anualidades por alimentos exentas, no debe resultar superior a 34.891 euros**.

Compatibilidad:

Esta deducción es compatible con la deducción para familias numerosas anteriormente comentada.

Por acogimiento familiar de menores.

Cuantía de la deducción:

• **250 euros** por cada menor en régimen de acogimiento familiar, siempre que convivan con el menor 183 días durante el período impositivo.

• **125 euros** por cada menor acogido en régimen de acogimiento familiar, si el tiempo de convivencia durante el período impositivo fuera superior a 90 e inferior a 183 días.

Requisitos y otras condiciones de la deducción:

• El acogimiento familiar que da derecho a la deducción podrá ser simple o permanente, con exclusión de aquellos que tengan finalidad preadoptiva.

Comunidad Autónoma de las Illes Balears

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por gastos de adquisición de libros de texto. (Art. 2 Ley 6/2007, redacción Ley 1/2009).

Cuantía y límites de la deducción:

• **El 100 por 100** de los importes destinados a la adquisición de libros de texto por cada hijo que curse estudios.

El importe de la deducción por cada hijo no puede exceder de los límites que a continuación se señalan, **en función de la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración y ***675*** y ***676*** de la página 12 de la declaración, respectivamente.

- **En declaraciones individuales:**

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) – (Mínimo del contribuyente + Mínimo por descendientes)	Límite por hijo
Hasta 6.500,00 euros	100,00 euros por hijo
Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros	75,00 euros por hijo
Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros	50,00 euros por hijo

- **En declaraciones conjuntas:**

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) – (Mínimo del contribuyente + Mínimo por descendientes)	Límite por hijo
Hasta 10.000,00 euros	200,00 euros por hijo
Entre 10.000,01 y 20.000,00 euros	100,00 euros por hijo
Entre 20.000,01 y 25.000,00 euros	75,00 euros por hijo

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- **Los libros de texto** deben ser los editados para el desarrollo y la aplicación de los currículos correspondientes al segundo ciclo de educación infantil, a la educación primaria, a la educación secundaria obligatoria, al bachillerato y a los ciclos formativos de formación profesional específica.
- Únicamente podrán tenerse en cuenta, a efectos de la aplicación de esta deducción, los **gastos originados por los hijos** que, a su vez, **den derecho al mínimo por descendientes**. (13)
- **La suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente **menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración y casillas ***675*** y ***676*** de la página 12 de la declaración, respectivamente, **no supere** las siguientes cuantías:
  - **12.500 euros en tributación individual.**
  - **25.000 euros en tributación conjunta.**

Por contribuyentes de edad igual o superior a 65 años. (Art. 3 Ley 6/2007, redacción Ley 1/2009).

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **50 euros por cada contribuyente** residente en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears cuya edad sea igual o superior a 65 años el último día del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).
- La aplicación de esta deducción está condicionada a que **la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente **menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración y casillas ***675*** y ***676*** de la página 12 de la declaración, respectivamente, **no supere** las siguientes cuantías:
  - **12.500,00 euros en tributación individual.**
  - **25.000,00 euros en tributación conjunta.**

(13) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 400 y s.

Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por jóvenes. (Art. 4 Ley 6/2007, redacción Ley 1/2009).

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **El 6,5 por 100** de las cantidades satisfechas para la **adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir su residencia habitual en el territorio de las Illes Balears por contribuyentes con residencia en dicha Comunidad Autónoma **que no hayan cumplido los 36 años de edad** a la finalización del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

Las cantidades depositadas en cuentas vivienda, sin embargo, no dan derecho a deducción.

Base máxima de la deducción:

La base de la deducción estará constituida por las **cantidades satisfechas en el período impositivo** para la adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda, **incluidos los gastos de adquisición** a cargo del contribuyente y, en caso de financiación ajena, la **amortización, los intereses y demás gastos** derivados de ésta.

Por su parte, **la base máxima de la deducción** estará constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de **11.000 euros** en la suma de las cantidades que constituyan para el contribuyente la base de la deducción de la cuota por inversión en vivienda habitual establecida en la normativa estatal del IRPF, excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de minusvalía.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción:

a) Se entenderá por vivienda habitual aquella que como tal viene definida en el artículo 68.1.3º de la Ley del IRPF. **(14)**

b) La aplicación de esta deducción está condicionada a que **la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente **menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración y casillas ***675*** y ***676*** de la página 12 de la declaración, respectivamente, **no supere** las siguientes cuantías:

- **18.000 euros en tributación individual**.
- **30.000 euros en tributación conjunta.**

c) En caso de tributación conjunta, sólo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que cumplan todas las condiciones y requisitos exigidos y por el importe de las cantidades que hayan satisfecho efectivamente.

Ejemplo:

Don P.C.A., con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, ha realizado en el ejercicio 2010 una inversión por adquisición de vivienda habitual por importe de 5.709,61 euros. Asimismo, ha realizado obras de adecuación de dicha vivienda por razón de la discapacidad de su hijo en una cuantía de 4.687,89 euros.

El contribuyente cumple todos los requisitos exigidos para aplicar las deducciones generales por adquisición de vivienda habitual y por realización de obras de adecuación por razones de minusvalía, así como la deducción autonómica por adquisición de vivienda.

Determinar el importe de la deducción autonómica.

(14) Véase, en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

Solución:

La inversión realizada en la adquisición de la vivienda habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears da derecho a la aplicación de la deducción general y autonómica correspondiente a la adquisición de vivienda habitual.

Ahora bien, en la deducción autonómica la base anual máxima está constituida por el importe resultante de minorar 11.000,00 euros en las cantidades que constituyan base por deducción en vivienda habitual en la normativa estatal, excluida la correspondiente a las obras de adecuación de la vivienda por razón de discapacidad. En consecuencia:

Deducción por adquisición de vivienda habitual en las Illes Balears:

- Cantidades invertidas en adquisición de vivienda	5.709,61
- Límite de deducción autonómica (11.000,00 - 5.709,61)	5.290,39
Importe de la deducción autonómica (6,5% s/5.290,39)	343,88

Por arrendamiento de vivienda habitual por jóvenes, discapacitados o familias numerosas (Art. 5 Ley 6/2007, redacción Ley 1/2009).

Cuantía e importe máximo de la deducción:

• **El 15 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el arrendamiento de la vivienda habitual, con un **máximo de 300 euros anuales**, tanto en tributación individual como en conjunta. Se entenderá por vivienda habitual aquella que como tal viene definida en el artículo 68.1.3º de la Ley del IRPF.

Ámbito subjetivo:

Pueden aplicar esta deducción los contribuyentes en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

• **Que no hayan cumplido los 36 años de edad** a la finalización del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

• **Que tenga la consideración de persona con discapacidad** con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

• **Que sean el padre o padres** que convivan con el hijo o hijos sometidos a patria potestad e integren una familia numerosa.[15]

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

• Que **la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente **menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración y casillas ***675*** y ***676*** de la página 12 de la declaración, respectivamente, **no supere** las siguientes cuantías:

- **18.000 euros en tributación individual**.
- **30.000 euros en tributación conjunta**.

Tratándose de familias numerosas los límites cuantitativos del párrafo anterior serán:

- **24.000 euros en tributación individual**.
- **36.000 euros en tributación conjunta**.

[15] Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).

En caso de tributación conjunta, sólo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que cumplan todas las condiciones establecidas y por el importe de las cuantías efectivamente satisfechas por ellos.

- Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente en el territorio de las Illes Balears.
- Que la **fecha del contrato de arrendamiento sea posterior a 23 de abril de 1998** y su duración sea igual o superior a un año.
- Que la **vivienda esté ocupada efectivamente por el contribuyente** y se haya constituido el **depósito de la fianza** a que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (BOE del 25), a favor del Instituto Balear de la Vivienda.
- Que, durante al menos la mitad del período impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares, del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute, de otra vivienda que esté a menos de 70 kilómetros de la vivienda arrendada, excepto en los casos en que la otra vivienda esté ubicada en otra isla.
- Que el contribuyente no tenga derecho en el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual, con excepción de la correspondiente a las cantidades depositadas en cuentas vivienda o, en su caso, a las obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de personas con minusvalía.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF del arrendador de la vivienda en la casilla* ***943*** *de la declaración.*

Para los declarantes con discapacidad física, psíquica o sensorial o con descendientes con esta condición. (Art. 6 Ley 6/2007).

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **Por cada contribuyente** y, en su caso, **por cada miembro de la unidad familiar**, residente en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, que tengan la consideración legal de personas con discapacidad, se establecen las deducciones siguientes según la naturaleza y grado de su minusvalía:
  - **80 euros** en caso de minusvalía física o sensorial de grado igual o superior al 33 e inferior al 65 por 100.
  - **150 euros** en caso de minusvalía física o sensorial de grado igual o superior al 65 por 100**.**
  - **150 euros** en caso de minusvalía psíquica de grado igual o superior al 33 por 100.
- La aplicación de esta deducción está condicionada a que **la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente **menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración y casillas ***675*** y ***676*** de la página 12 de la declaración, respectivamente, **no supere** las siguientes cuantías:
  - **12.000 euros en tributación individual.**
  - **24.000 euros en tributación conjunta.**
- **En el caso de que los cónyuges tributen de forma individual** y tengan derecho a la aplicación del mínimo familiar por descendientes, cada uno tendrá derecho a aplicarse íntegramente la deducción. También resulta aplicable la deducción por la minusvalía del cónyuge, al formar parte de la unidad familiar, con independencia de que este último la aplique en su propia declaración.

Por adopción de hijos. (Art. 7 Ley 6/2007, redacción Ley 1/2009).

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **600 euros por cada hijo adoptado durante el período impositivo**, ya se trate de una adopción nacional o internacional, siempre que dé derecho al mínimo por descendientes y haya convivido con el contribuyente ininterrumpidamente desde su adopción hasta el final del período impositivo.

Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando se formalice en los términos regulados en la legislación vigente y de acuerdo con los Tratados y Convenios suscritos por España.

• Cuando el niño adoptado conviva con ambos padres adoptivos y éstos tributen de forma individual, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

• La deducción se aplicará al período impositivo correspondiente al momento en que se produzca la inscripción de la adopción en el Registro Civil.

Para los declarantes que sean titulares de fincas o terrenos incluidos en áreas de suelo rústico protegido. (Art. 8 Ley 6/2007).

Cuantía de la deducción:

• **El 50 por 100 de los gastos de conservación y mejora** realizados por los titulares de fincas o terrenos incluidos dentro de las **áreas de suelo rústico protegido** a que se refieren los apartados a), b) y c) del artículo 19.1 de la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las Directrices de Ordenación Territorial de las Illes Balears y de Medidas Tributarias (BOCAIB de 17 de abril y BOE de 25 de mayo), o dentro de un área de interés agrario a que se refiere el artículo 20.1 de dicha Ley, o dentro de un espacio de relevancia ambiental a que se refiere la Ley 5/2005, de 26 de mayo para la conservación de los espacios con relevancia ambiental, **siempre que ello no suponga la minoración del gravamen de alguna o algunas categorías de rentas** porque dichos terrenos generen rendimientos o incrementos de patrimonio sujetos durante el ejercicio de aplicación de la deducción.

Requisitos y límite de aplicación de la deducción:

• **Que el contribuyente no haya considerado los anteriores gastos como deducibles** de los ingresos brutos a efectos de determinar la base imponible.

• Que, al menos, un 33 por 100 de la extensión de la finca quede incluida en una de las áreas o de los espacios señalados en el apartado correspondiente a "Cuantía de la deducción"

• Con carácter general, el importe de esta deducción no puede superar la mayor de estas dos cantidades:

a) El importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre los Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica (IBI).

b) 12 euros por hectárea de extensión de la finca.

Tratándose de fincas ubicadas en espacios de relevancia ambiental, el límite será **la mayor de las cantidades siguientes**:

a) El **triple de la cantidad satisfecha en concepto de IBI.**

b) 25 euros por hectárea de extensión de finca.

Estas cuantías están referidas siempre a la parte de los terrenos afectados por las figuras de protección a que se refiere la presente deducción.

Por cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por razón de adquisición de vivienda habitual por determinados colectivos. (Arts. 3 y 4 Ley 1/2009).

Cuantía de la deducción:

• **50 por 100** de las cuotas satisfechas en el período impositivo en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y en concepto de documentos notariales, cuota variable, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por razón de la adquisición de la vivienda habitual.

Ámbito subjetivo de la deducción:

Podrán aplicar la deducción los contribuyentes que hayan adquirido su vivienda habitual y en los que, a la fecha de adquisición de la vivienda habitual, concurra alguna de las siguientes circunstancias:

• Ser menor de 36 años.

• Tener la consideración de persona con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

• Ser el padre o padres con quienes convivan los hijos sometidos a patria potestad que constituyan una familia numerosa.

Condiciones y requisitos de aplicación de la deducción:

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears (artículo 12 de la Ley 6/2007, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y económico-administrativas (BOIB de 30 de diciembre de 2006 y BOE de 27 de marzo de 2008) para la aplicación del tipo de gravamen reducido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por razón de la adquisición de su vivienda habitual. Dichos requisitos, que deben cumplirse simultáneamente con los subjetivos anteriormente comentados, son los siguientes:

1. **Con carácter general.**

   • **Que la vivienda adquirida sea la primera habitual en territorio español** y que el contribuyente no haya disfrutado antes de ninguna otra en plena propiedad, ni en usufructo, ni por cualquier otro derecho real de uso de carácter vitalicio.

   • **Que el valor de la vivienda adquirida**, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, **no supere 180.000 euros.**

   • Que la superficie construida de la vivienda adquirida **no supere 120 metros cuadrados**.

   A efectos de determinar la superficie construida, los balcones, terrazas, porches y demás elementos análogos que estén cubiertos, se computarán al 50 por 100 de su superficie, salvo que estén cerrados por tres de sus cuatro orientaciones, en cuyo caso se computarán al 100 por 100.

   • Que el contribuyente resida efectivamente en la vivienda un mínimo de tres años desde la fecha de adquisición.

   • Que el contribuyente haya obtenido rendimientos netos del trabajo y/o rendimientos netos de actividades económicas sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio más próximo al de la adquisición de la vivienda cuyo período de declaración haya concluido, sin que puedan exceder de:

   - **18.000 euros, en tributación individual.**
   - **30.000 euros, en tributación conjunta.**

2. Familias numerosas.

- Que la adquisición se lleve a cabo en el plazo de los dos años siguientes a la fecha en que la familia del contribuyente haya alcanzado la consideración legal de numerosa o, si ya lo era con anterioridad, en el plazo de los dos años siguientes al nacimiento o a la adopción de cada hijo.
- Que en el plazo de los dos años siguientes a la fecha en que la familia del contribuyente haya alcanzado la consideración legal de numerosa o, si ya lo era con anterioridad, en el plazo de los dos años siguientes al nacimiento o a la adopción de cada hijo, se lleve a cabo la transmisión onerosa de la anterior vivienda habitual, en caso de haberla.
- Que el valor de la vivienda adquirida a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio no supere la cuantía de 240.000,00 euros.
- Que la superficie construida de la vivienda adquirida sea superior en más de un 10% a la superficie construida de la vivienda anterior. En el caso de que se tratara de la primera vivienda habitual, la superficie construida no puede superar los 150 metros cuadrados.
- Que el adquirente o adquirentes sean uno o los dos padres con quien convivan los hijos sometidos a la patria potestad.
- Que el contribuyente resida efectivamente en la vivienda con todos los miembros de la unidad familiar un mínimo de tres años, a menos que se produzca un aumento de los miembros que integren la familia por nacimiento o adopción y se produzca la adquisición de una nueva vivienda.
- Que el contribuyente haya obtenido rendimientos netos del trabajo y/o rendimientos netos de actividades económicas sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio más próximo al de la adquisición cuyo período de declaración haya concluido, sin que puedan exceder de:

- 24.000,00 euros, en tributación individual.

- 36.000,00 euros, en tributación conjunta.

Por cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por razón de adquisición de vivienda habitual protegida por determinados colectivos. (Art. 5 Ley 1/2009).

Cuantía de la deducción:

- **75 por 100** de las cuotas satisfechas en el período impositivo en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y en concepto de documentos notariales, cuota variable, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por razón de la adquisición de la vivienda habitual protegida, siempre que la adquisición o el acto documentado no gocen de exención en el referido Impuesto.

Ámbito subjetivo de la deducción:

Podrán aplicar la deducción los contribuyentes que hayan adquirido su vivienda habitual protegida sin exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en los que, a la fecha de adquisición de la vivienda habitual, concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Ser menor de 36 años.
- Tener la consideración de persona con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

• Ser el padre o padres con quienes convivan los hijos sometidos a patria potestad que constituyan una familia numerosa. (16)

Condiciones y requisitos para la aplicación de la deducción:

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de los requisitos y condiciones para la aplicación del tipo de gravamen reducido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por razón de la adquisición de la vivienda habitual, siempre que ésta o el acto documentado no gocen de exención por el referido Impuesto. Dichas condiciones y requisitos son los comentados en el apartado correspondiente de la deducción anterior.

Para el fomento del autoempleo. (Art. 10 Ley 1/2009).

Cuantía de la deducción:

• **250 euros** por cada contribuyente que sea hombre de edad inferior a 36 años.

• **300 euros** por cada contribuyente que sea mujer con independencia de su edad.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

• Que se trate de contribuyentes residentes en el territorio de las Illes Balears.

• **Estar en situación de alta**, como persona física o como partícipe en una entidad en régimen de atribución de rentas, en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores al que se refiere el artículo 3 del Reglamento general de gestión e inspección aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, siempre que el alta se haya formalizado por primera vez en el ejercicio 2010.

• Desarrollar la actividad económica principal en el territorio de las Illes Balears y mantener esta actividad durante, como mínimo, todo el año natural siguiente al cierre del período impositivo en que se haya aplicado la deducción, con los requisitos que a continuación se comentan:

• **Ejercer la actividad económica de forma personal, habitual y directa.**

• **Que la actividad económica desarrollada constituya la principal fuente de renta** del contribuyente a partir de la fecha de alta en el Censo y hasta el cierre del período impositivo, en los mismos términos que se establecen en el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y las condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

• **Obtener rentas** en concepto de actividades económicas sujetas al IRPF en el período impositivo, **siempre que el rendimiento íntegro sea inferior a 100.000 euros.**

Comunidad Autónoma de Canarias

(Decreto legislativo 1/2009)

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

(16) Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).

Por donaciones con finalidad ecológica.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **El 10 por 100** del importe **de las donaciones dinerarias puras y simples** efectuadas durante el período impositivo con finalidad ecológica a cualquiera de las siguientes instituciones:

- Entidades públicas dependientes de la Comunidad Autónoma de Canarias, cabildos insulares o corporaciones municipales de Canarias, cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente.

- Entidades sin fines lucrativos reguladas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Límite máximo de la deducción:

El importe de esta deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***699*** de la página 13 de la declaración.

Por donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de Canarias.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **El 20 por 100 de las cantidades donadas** para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentran en el territorio de Canarias, que formen parte del patrimonio histórico de Canarias y estén inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario de Bienes Muebles a que se refiere la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias.

Cuando se trate de edificios catalogados formando parte de un conjunto histórico de Canarias, será preciso que las donaciones se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) Las administraciones públicas, así como las entidades e instituciones dependientes de las mismas.

b) La Iglesia católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado español.

c) Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), incluyan entre sus fines específicos la reparación, conservación o restauración del patrimonio histórico.

Límite máximo de la deducción:

El importe de esta deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***699*** de la página 13 de la declaración.

Justificación documental de las anteriores deducciones autonómicas por donativos:

Para tener derecho a las deducciones anteriormente comentadas "Por donaciones con finalidad ecológica" y "Por donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de Canarias", se deberán cumplir los siguientes requisitos:

• Obtener de la entidad donataria certificación en la que figure el número de identificación fiscal del donante y de la entidad donataria, importe y fecha del donativo.

• Que en la certificación señalada anteriormente figure la mención expresa de que la donación se haya efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha aceptado.

Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles declarados de Interés Cultural.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **El 10 por 100** de las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en el territorio de Canarias a la restauración, rehabilitación o reparación de los mismos, siempre que concurran las siguientes condiciones:

- Que los bienes estén inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural.

- Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad Autónoma o, en su caso, por el cabildo insular o ayuntamiento correspondiente.

Límite máximo de la deducción:

• El importe de esta deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***699*** de la página 13 de la declaración.

Por gastos de estudios.

Cuantía de la deducción:

• **1.500 euros por cada descendiente o adoptado** que cumpla los requisitos que a continuación se especifican.

Se asimilan a descendientes o adoptados las personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento, en los términos previstos en la legislación vigente.

Requisitos para la aplicación de esta deducción:

• **Que los descendientes o adoptados, incluidos los tutelados o acogidos** en los términos previstos en la legislación vigente, **sean solteros, dependan económicamente** del contribuyente y **no hayan cumplido 25 años** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

• **Que los descendientes o adoptados, tutelados o acogidos se hallen cursando estudios de educación superior** previstos en el artículo 3.5 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de educación, que abarquen un curso académico completo o un **mínimo de 60 créditos fuera de la Isla de residencia del contribuyente**.

• Que el curso académico se haya iniciado en el año 2010.

• **Que en la Isla de residencia** del contribuyente **no exista oferta educativa pública**, diferente de la virtual o a distancia, para la realización de los estudios que determinen el traslado a otro lugar para ser cursados.

• **Que la base imponible general del contribuyente**, casilla ***455*** de la página 10 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a 60.000 euros.** En el supuesto de **tributación conjunta**, la citada base imponible general **no debe ser superior a 80.000 euros**.

• **Que el descendiente o adoptado** que origine el derecho a la deducción **no haya obtenido rentas** en el ejercicio **por importe superior a 6.000 euros**. A estos efectos, la expresión "ren-

tas" debe entenderse hecha a la magnitud "base imponible general" a que se refiere la casilla ***455*** de la página 10 de la declaración.[17]

Condiciones para la aplicación de la deducción:

A efectos de la aplicación de la deducción, deben tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta para la aplicación de la deducción, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a esta deducción y no opten o no puedan optar por la tributación conjunta, la deducción se prorrateará entre ellos.

- Cuando varios contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con quien curse los estudios que originan el derecho a la deducción, solamente podrán practicar la deducción los de grado más cercano.

Límite de esta deducción:

El importe de esta deducción **no podrá exceder el 40 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***699*** de la página 13 de la declaración.

Por trasladar la residencia habitual a otra isla del Archipiélago para realizar una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica.

Cuantía de la deducción:

- **300 euros** en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

- El traslado de residencia debe venir motivado por la realización de una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica.
- **Para consolidar el derecho a la deducción**, es preciso que el contribuyente permanezca en la isla de destino durante el año en que se produce el traslado y los tres siguientes.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos anteriormente comentados, dará lugar a la integración de las cantidades deducidas en la cuota íntegra autonómica del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, con los correspondientes intereses de demora.

Límite máximo de la deducción:

El importe de la deducción **no podrá exceder de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas** en cada uno de los dos ejercicios en que resulte aplicable la deducción.

Particularidades en caso de tributación conjunta:

En el supuesto de **tributación conjunta, la deducción de 300 euros se aplicará**, en cada uno de los dos períodos impositivos en que sea aplicable la deducción, **por cada uno de los contribuyentes que traslade su residencia** en los términos anteriormente comentados, **con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra** procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas que corresponda a los contribuyentes que generen derecho a la aplicación de la deducción.

[17] Los componentes de la base imponible general se comentan en las páginas 368 y ss. del Capítulo 12.

Por donaciones en metálico a descendientes o adoptados menores de 35 años para la adquisición o rehabilitación de su primera vivienda habitual.

Importes de la deducción:

• **El 1 por 100 de la cantidad donada** por contribuyentes que durante el ejercicio hayan efectuado una **donación en metálico a sus descendientes o adoptados menores de 35 años** con destino a la adquisición, construcción o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario en las islas Canarias, con el **límite máximo de 240 euros por cada donatario**.

• **El 2 por 100 de la cantidad donada**, cuando las donaciones a que se refiere el punto anterior tengan como destinatarios a **descendientes o adoptados menores de 35 años** legalmente reconocidos como **personas discapacitadas con un grado de minusvalía superior al 33 por 100**, con el **límite máximo de 480 euros por cada donatario**.

• **El 3 por 100 de la cantidad donada**, cuando las donaciones a que se refiere el primer punto anterior tengan como destinatarios a **descendientes o adoptados menores de 35 años** legalmente reconocidos como **personas discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100**, con el **límite máximo de 720 euros por cada donatario.**

Otras condiciones y requisitos para la aplicación de la deducción:

• Para la aplicación de la presente deducción deberán cumplirse los requisitos previstos en la normativa autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la reducción del 85 por 100 de la base imponible correspondiente a estas donaciones. **(18)**

• **Se considerará como vivienda habitual** la que, a tales efectos, se entiende en la normativa estatal del IRPF, **equiparándose a la adquisición la construcción** de la misma, pero no su ampliación. **(19)**

• A efectos de la aplicación de la deducción, **las personas sujetas a un acogimiento familiar** permanente o preadoptivo constituido con arreglo a la legislación aplicable **se equiparan a los adoptados**. Asimismo, **las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equipararán a los adoptantes**.

Por nacimiento o adopción de hijos.

Cuantía y requisitos de la deducción:

• **Por cada hijo nacido o adoptado** en el período impositivo, el contribuyente podrá deducir las siguientes cantidades:

- **200 euros**, cuando se trate del primero o segundo hijo.
- **400 euros**, cuando se trate del tercero.
- **600 euros**, cuando se trate del cuarto.
- **700 euros**, cuando se trate del quinto o sucesivos.

• **En caso de que el hijo nacido o adoptado tenga una minusvalía física, psíquica, o sensorial** igual o superior al 65 por 100, siempre que dicho hijo haya convivido con el contribuyente ininterrumpidamente desde su nacimiento o adopción hasta el final del período

(18) Véase el artículo 22 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos (BOC de 23 de abril), en el que se detallan los requisitos y condiciones para la aplicación de esta reducción.

(19) Véase, en el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", página 434 y ss.

impositivo, además de la deducción correspondiente al nacimiento o adopción a que se refiere el punto anterior, podrá deducirse la cantidad que proceda de las siguientes:

- **400 euros**, cuando se trate del primer o segundo hijo que padezca dicha discapacidad.
- **800 euros**, cuando se trate del tercer o posterior hijo que padezca dicha discapacidad, siempre que sobrevivan los anteriores discapacitados.

Condiciones de aplicación de la deducción:

- **Cuando ambos progenitores o adoptantes tengan derecho a la deducción** y no opten por la tributación conjunta, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.
- **Para determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado** se atenderá a los hijos que convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto, computándose a dichos efectos tanto los hijos naturales como los adoptivos.
- **Se considerará que conviven con el contribuyente**, entre otros, los hijos nacidos o adoptados que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.

Por contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años.

Cuantía de la deducción:

- **300 euros por cada contribuyente** discapacitado con un **grado de minusvalía superior al 33 por 100**.
- **120 euros por cada contribuyente mayor de 65 años**.
  - ***Atención:*** *ambas cuantías son compatibles entre sí.*
- La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta para la aplicación de esta deducción se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

Por gastos de guardería.

Cuantía y límite máximo de la deducción:

- **Los progenitores o tutores podrán deducir el 15 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de gastos de guardería de niños **menores de 3 años de edad** con quienes convivan, con un **máximo de 400 euros anuales por cada niño**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

- **Que los progenitores o tutores hayan trabajado fuera del domicilio familiar** al menos 900 horas en el período impositivo, y que ninguno de ellos tenga **una base imponible general**, casilla ***455*** de la página 10 de la declaración, superior a 60.000 euros en dicho período. En el supuesto de opción por la tributación conjunta, este requisito se entenderá cumplido si la **base imponible general de la unidad familiar** no excede de 72.000 euros.
- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción** y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.
- **Se entiende por guardería**, a efectos de esta deducción, todo centro autorizado por la consejería competente del Gobierno de Canarias **para la custodia de niños menores de tres años.**
- **La determinación de las circunstancias personales y familiares** que deben tenerse en cuenta para la aplicación de esta deducción se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, 31 de diciembre de 2010).

Sin perjuicio de ello, **la deducción y el límite de la misma en el período impositivo en el que el niño cumpla los 3 años** se calcularán de forma proporcional al número de meses en que se cumplan los requisitos previstos para la aplicación de la deducción.

Por familia numerosa.

Cuantía de la deducción:

Con carácter general, el contribuyente que posea, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre de 2010), el título de familia numerosa podrá deducir la cantidad que proceda de las siguientes:

- **200 euros,** cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
- **400 euros,** cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

Cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar tenga un **grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por 100**, el importe de la deducción será:

- **500 euros,** cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
- **1.000 euros,** cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

Requisitos y condiciones de aplicación:

- Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).
- El título de familia numerosa deberá estar expedido por el órgano competente en materia de servicios sociales del Gobierno de Canarias o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.
- La deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Cuando éstos convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

▪ ***Importante:*** *esta deducción es compatible con la del nacimiento o adopción de hijos.*

Por inversión en vivienda habitual.

A) Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual.

Cuantía de la deducción:

Los contribuyentes podrán deducir el porcentaje que en cada caso corresponda, conforme al siguiente cuadro, de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

Importe de la base imponible general	Porcentaje de deducción
- Inferior a 12.000 euros	1,75 por 100
- Igual o superior a 12.000 euros e inferior a 30.000 euros	1,55 por 100
- Igual o superior a 30.000 euros e inferior a 60.000 euros	1,15 por 100

B) Obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad.

Importe de la base imponible general	Porcentaje de deducción
- Cualquiera que sea su importe	0,75 por 100

El importe de la base imponible general es el que conste reflejado en la casilla 455 de la página 10 de la declaración.

Requisitos y otras condiciones de aplicación:

- El concepto de vivienda habitual y el de rehabilitación de la misma así como la base máxima de deducción y los restantes requisitos exigidos para la práctica de la deducción son los contenidos en la normativa estatal de la deducción por inversión en vivienda habitual.
- Los requisitos que deben cumplir las obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad así como la base máxima de deducción son los recogidos en la normativa estatal del IRPF. (20)

Por alquiler de vivienda habitual.

Cuantía, requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

- **El 15 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de la vivienda habitual, con un **máximo de 500 euros anuales**, siempre que concurran los siguientes requisitos:

  a) Que la **base imponible general del contribuyente**, casilla ***455*** de la página 10 de la declaración no sea superior a las cantidades siguientes:

  - **20.000 euros anuales** en tributación individual.
  - **30.000 euros anuales** en tributación conjunta.

  b) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10 por 100 de la base imponible general obtenida en el período impositivo.

A estos efectos, el concepto de vivienda habitual será el contenido en la Ley del IRPF. (21)

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF del arrendador de la vivienda en la casilla* ***943*** *de la declaración.*

Por la variación del euribor para contribuyentes que hayan obtenido un préstamo hipotecario para la adquisición o rehabilitación de su primera vivienda habitual.

Ámbito subjetivo de la deducción:

La presente deducción únicamente podrán aplicarla los contribuyentes que hayan obtenido un préstamo hipotecario a tipo variable referenciado al euribor, destinado a la financiación de la adquisición o rehabilitación de la que constituya o vaya a constituir su primera vivienda habitual, sin que resulte aplicable a las cantidades invertidas en la construcción o ampliación de la vivienda.

(20) Dichas cuestiones se comentan en las páginas 447 y ss. del Capítulo 16

(21) El concepto de vivienda habitual se comenta en la página 434 y s. del Capítulo 16.

Cuantía de la deducción:

La cuantía de la deducción viene determinada por el resultado de aplicar a la base de deducción el porcentaje equivalente a **la variación media positiva del euribor a lo largo del período impositivo.**

La base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas en el ejercicio por amortización, intereses y demás gastos derivados de la financiación de la primera vivienda habitual, con el límite de 9.015 euros.

El porcentaje aplicable sobre la base de la deducción estará constituido por la diferencia, expresada con tres decimales, entre el euribor medio anual del período impositivo 2010 y el euribor medio anual del período impositivo 2009, fijado en ambos casos por el Banco de España.

El euribor medio anual del período impositivo 2010 fue de 1,350% y el del período impositivo 2009 ascendió a 1,618%. Dado que la variación media del euribor en dichos períodos es negativa, no procede en el presente ejercicio la aplicación de esta deducción.

Condiciones para la aplicación de la deducción:

• Que la base imponible general del contribuyente, casilla ***455*** de la página 10 de la declaración correspondiente al ejercicio en el que se origina el derecho a la deducción sea inferior a las siguientes cantidades:

- **30.000 euros anuales en declaración individual.**
- **42.000 euros anuales en declaración conjunta.**

• El concepto de vivienda habitual es el contenido en la normativa estatal vigente reguladora del IRPF.

Por contribuyentes desempleados.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **100 euros** para los contribuyentes que perciban prestaciones de desempleo y cumplan los siguientes requisitos:

- Tener residencia habitual en las Islas Canarias.
- Estar en situación de desempleo durante más de seis meses del período impositivo correspondiente al año 2010.
- La suma de los rendimientos íntegros del trabajo, casilla ***009*** de la página 3 de la declaración, ha de ser superior a 11.200 euros e igual o inferior a 22.000 euros.
- La suma de la base imponible general y del ahorro, excluida la parte correspondiente a los rendimientos del trabajo, no podrá superar la cantidad de 1.600 euros.

  Dicha cuantía se determinará sumando los importes de las casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración y restando de su resultado el importe consignado en la casilla ***021*** de la página 3.

Comunidad Autónoma de Cantabria

(Decreto legislativo 62/2008)

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cantabria podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por arrendamiento de vivienda habitual por jóvenes, mayores y discapacitados.

Cuantía y límites máximos de la deducción:

- **El 10 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el arrendamiento de la vivienda habitual, con el **límite máximo de deducción de 300 euros** anuales.
- **En caso de tributación conjunta**, el **importe máximo de la deducción** será de **600 euros**, siendo preciso para ello que, al menos, uno de los declarantes reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción que a continuación se comentan.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- **Tener menos de 35 años cumplidos, 65 o más, o ser persona con discapacidad física, psíquica o sensorial** con un grado de disminución igual o superior al 65 por 100 de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.
- **Que la suma de base imponible general y la base imponible del ahorro**, suma de las casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, **sea inferior a**:
  - **22.000 euros en tributación individual**.
  - **31.000 euros en tributación conjunta**.
- **Que las cantidades satisfechas** en concepto de alquiler **excedan del 10 por 100** de la renta del contribuyente.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF del arrendador de la vivienda en la casilla* ***943*** *de la declaración.*

Por cuidado de familiares.

Cuantía de la deducción:

- **100 euros** por cada uno de los siguientes familiares, ya sea el parentesco por consanguinidad o por afinidad:
  - **Descendiente menor de 3 años**.
  - **Ascendiente mayor de 70 años**.
  - **Ascendiente o descendiente con discapacidad física, psíquica o sensorial** con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

    Si un descendiente menor de 3 años es discapacitado con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, procederá aplicar una deducción de 100 euros por descendiente y otros 100 euros por discapacitado. De forma análoga cabe proceder con los ascendientes.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

- Que el contribuyente esté obligado a declarar.
- Que el descendiente o ascendiente conviva más de 183 días del año natural con el contribuyente obligado a declarar. Se exceptúa del cumplimiento de este requisito a los menores de tres años.
- Que el descendiente o ascendiente no tenga rentas brutas anuales superiores a 6.000 euros, incluidas las exentas.

■ ***Recuerde:*** *cumpliéndose los anteriores requisitos, se tendrá derecho a la aplicación de la deducción, aunque el parentesco sea por afinidad.*

Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en municipios con problemas de despoblación.

Cuantía y límite máximo de la deducción:

• **El 10 por 100** de las cantidades invertidas en el período impositivo **en la adquisición, construcción o rehabilitación de una vivienda** que constituya la **segunda residencia** del contribuyente, con un **límite máximo de 300 euros anuales**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

• Que el contribuyente esté obligado a declarar.

• Que la vivienda adquirida o rehabilitada esté situada en los municipios de Arredondo, Luena, Miera, San Pedro del Romeral, San Roque de Riomiera, Selaya, Soba, Vega de Pas, Valderredible y la localidad de Calseca, perteneciente al municipio de Ruesga.

• La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de los requisitos que, con carácter general, establece la normativa estatal reguladora del IRPF, para la deducción por inversión en vivienda habitual, incluido el correspondiente a la comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el período de imposición. (22)

• Cada contribuyente obligado a declarar únicamente podrá beneficiarse de esta deducción por una sola vivienda.

• La base máxima de la deducción estará constituida por el importe resultante de minorar 9.015 euros en la cantidad que el contribuyente aplique como base de la deducción por inversión en vivienda habitual.

A estos efectos, no se tendrá en cuenta lo que corresponda, en su caso, por las obras e instalaciones de adecuación efectuadas por razón de discapacidad a que se refiere el artículo 68.1.4º de la Ley del IRPF.

Por donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Coopera.

Cuantía de la deducción:

• **El 15 por 100** de las cantidades donadas a fundaciones domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria que cumplan los requisitos de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE del 27) y que persigan fines culturales, asistenciales, sanitarios o deportivos o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos.

• **El 12 por 100** de las cantidades donadas al Fondo Cantabria Coopera.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• Tratándose de donativos a fundaciones, que éstas se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

Límite máximo de los donativos con derecho a deducción:

La base de esta deducción autonómica está sujeta al **límite del 10 por 100 de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente**, suma de las casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12, respectivamente, de la declaración.

(22) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual" del Capítulo 16, páginas 434 y ss.

Este límite opera conjuntamente con el que afecta a la deducción general por donativos, donaciones y aportaciones a determinadas entidades.

Por consiguiente, únicamente podrá aplicarse esta deducción autonómica por el importe de los donativos con derecho a la misma que no supere la cuantía que, en su caso, reste del citado límite tras practicar las deducciones generales del impuesto anteriormente mencionadas. (23)

Por acogimiento familiar de menores.

Cuantía de la deducción:

Los contribuyentes que reciban a menores **en régimen de acogimiento familiar** podrán deducir las siguientes cantidades:

- **240 euros** con carácter general, o
- **240 euros** por el número máximo de menores acogidos de forma simultánea en el período impositivo.

En todo caso, **la cuantía de la deducción no podrá superar** el importe de **1.200 euros**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- El acogimiento familiar que da derecho a la deducción podrá ser simple o permanente, administrativo o judicial, siempre que los contribuyentes hayan sido previamente seleccionados al efecto por una entidad pública de protección de menores.
- Los contribuyentes que reciban a los menores no deben tener relación de parentesco con los acogidos ni adoptarlos durante el período impositivo.
- En el supuesto de acogimiento de menores por matrimonios, parejas de hecho o parejas que convivan de forma permanente en análoga relación de afectividad a las anteriores sin haber registrado su unión, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración individual de cada uno de ellos si tributaran de esta forma.

Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha

(Ley 9/2008)

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción de hijos.

Cuantía de la deducción:

- **100 euros por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo**, que genere el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes. (24)

Por discapacidad del contribuyente.

Cuantía de la deducción:

- **300 euros por cada contribuyente con discapacidad** que tenga un grado de minusvalía acreditado **igual o superior al 65 por 100** y tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad del contribuyente.

(23) Véase el epígrafe "Deducción por donativos", páginas 449 y ss.

(24) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 400 y s.

Por discapacidad de ascendientes o descendientes.

Cuantía de la deducción:

- **200 euros por cada descendiente o ascendiente con discapacidad** con un grado de minusvalía acreditado **igual o superior al 65 por 100**, que genere el derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes. (25)

Para contribuyentes mayores de 75 años.

Cuantía de la deducción:

- **100 euros** para los contribuyentes mayores de 75 años.

Por el cuidado de ascendientes mayores de 75 años.

Cuantía de la deducción:

- **100 euros** para los contribuyentes por el cuidado de cada ascendiente mayor de 75 años, siempre que cause derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes mayores de 75 años. (26)

Requisito común para las dos deducciones anteriores:

- No procederá la aplicación de esta deducción cuando los mayores de 75 años que generen el derecho a las mismas, ya sea el contribuyente o el ascendiente, residan durante más de 30 días naturales del período impositivo en Centros Residenciales de Mayores de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha o en plazas concertadas o subvencionadas por ésta en otros centros.

Requisitos comunes y otras condiciones de aplicación de todas las deducciones anteriores:

La aplicación de las deducciones anteriormente comentadas está condicionada al cumplimiento de los siguientes límites, condiciones y requisitos adicionales:

1º La suma de los rendimientos netos y ganancias y pérdidas patrimoniales en el período impositivo **no debe superar la cuantía de 36.000 euros**.

2º Las deducciones por discapacidad del contribuyente y por discapacidad de ascendientes o descendientes son incompatibles entre sí respecto de una misma persona.

En consecuencia, los descendientes discapacitados que integren la unidad familiar generarán derecho en tributación conjunta a la aplicación de la deducción por discapacidad de descendientes y no a la deducción por discapacidad del contribuyente.

3º Las deducciones para personas mayores de 75 años, ya sea el contribuyente o sus ascendientes, **son incompatibles respecto de la misma persona con las deducciones por discapacidad del contribuyente o de sus ascendientes**.

En los supuestos en los que la persona mayor de 75 años tenga un grado de minusvalía acreditado igual o superior al 65 por 100, se aplicarán las deducciones que correspondan por la discapacidad del contribuyente o de sus ascendientes.

4º La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de la aplicación de estas deducciones se realizará atendiendo a la situación existente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

---

(25) El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes del contribuyente, se comenta en las páginas 403 y ss. del Capítulo 14.

(26) El mínimo por ascendientes se comenta en las páginas 402 y s. del Capítulo 14.

5º Para la aplicación de las deducciones anteriores se tendrán en cuenta las normas establecidas para la aplicación del mínimo del contribuyente, por descendientes, ascendientes y discapacidad contenidas en la legislación estatal del IRPF. (27)

No obstante, cuando **dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de las deducciones por nacimiento o adopción de hijos, por discapacidad de ascendientes o descendientes y por cuidado de ascendientes mayores de 75 años,** respecto de los mismos ascendientes, descendientes o personas mayores de 75 años, y alguno de ellos no cumpla el requisito relativo al nivel de rentas comentado en el número **1º** anterior, el importe de la deducción para los demás contribuyentes quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las normas para el prorrateo del mínimo por descendientes, ascendientes y discapacidad previstas en la legislación estatal del IRPF.

Por cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual o por obras e instalaciones de adecuación de la misma a personas con discapacidad.

Cuantía de la deducción:

• **El 1 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo **por la adquisición o rehabilitación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, así como las satisfechas **por las obras e instalaciones realizadas en la vivienda habitual** para adecuarla a las personas con discapacidad.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

La deducción está sujeta a los mismos límites, requisitos y circunstancias que, para cada caso, se establecen en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF relativo a la deducción por inversión en vivienda habitual y al cumplimiento de las siguientes condiciones:

• **Que las inversiones se financien mediante préstamos hipotecarios**, en los que el acreedor sea alguna de las entidades financieras a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.

En el caso de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual a personas con discapacidad, sólo será necesario que la inversión se financie **mediante préstamos** concertados con las entidades financieras a que se refiere el párrafo anterior.

• **Que se consigne el número de identificación del contrato del préstamo** con el que se han financiado las inversiones con derecho a la deducción en la casilla ***942*** del Anexo B.2 de la declaración.

• **Que la suma de los rendimientos netos** obtenida por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, **y las ganancias y pérdidas patrimoniales** determinadas, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y adquisición, correspondientes al período impositivo **no supere la cuantía de 50.000 euros**.

Por cantidades donadas al fondo Castellano-Manchego de Cooperación.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **El 15 por 100 de las cantidades donadas** durante el período impositivo al Fondo Castellano-Manchego de Cooperación. La efectividad de la aportación efectuada deberá **acreditarse mediante certificación de la Fundación Castellano-Manchega de Cooperación**.

(27) Las normas para la aplicación de los citados mínimos, así como las reglas del prorrateo aplicables se comentan en las páginas 398 y ss. del Capítulo 14.

Comunidad de Castilla y León

(Decreto legislativo 1/2008)

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad de Castilla y León podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por familia numerosa.

Cuantías de la deducción:

• **246 euros por el hecho de tener la condición de familia numerosa** el último día del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre de 2010). El concepto de familia numerosa a estos efectos es el establecido en la legislación estatal en la materia. **(28)**

• **492 euros** cuando **alguno de los cónyuges o de los descendientes** a los que se compute para cuantificar el mínimo por descendientes, tenga un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**. **(29)**

A estos efectos, el grado de discapacidad, cuya determinación se efectuará conforme al baremo establecido en el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio, o normativa que lo sustituya, se acreditará mediante certificación expedida por el órgano competente en la materia. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no se alcance dicho grado.

Incremento de la deducción:

• El importe de la deducción que proceda de los anteriormente señalados **se incrementará en 110 euros por cada descendiente, a partir del cuarto inclusive**, a los que sea de aplicación el mínimo por descendientes.

Requisitos y otras condiciones de aplicación:

• Esta deducción se aplicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Cuando éstos convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción, en caso de tributación individual, se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

• Para la aplicación de esta deducción, el contribuyente deberá estar en posesión del documento acreditativo de la condición de familia numerosa expedido por el órgano competente en la materia de la Comunidad de Castilla y León.

Por nacimiento o adopción de hijos.

Cuantías de la deducción:

• **Por cada hijo nacido o adoptado** en el período impositivo, que genere derecho a la aplicación del mínimo por descendientes:

- **110 euros** si se trata del primer hijo.
- **274 euros** si se trata del segundo hijo.
- **548 euros** si se trata del tercer hijo o sucesivos.

(28) Véase la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosa (BOE del 19).

(29) El mínimo por descendientes se comenta en las páginas 399 y ss. del Capítulo 14.

Requisitos y otras condiciones de aplicación:

- **A efectos de determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado**, se tendrá en cuenta al hijo nacido y a los restantes hijos, de cualquiera de los dos progenitores, que convivan con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010), computándose a estos efectos tanto los que lo sean por naturaleza como por adopción.
- **Cuando ambos progenitores o adoptantes** tengan derecho a la aplicación de la deducción, su importe, en caso de declaración individual, se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Por adopción internacional.

Cuantía de la deducción:

- **625 euros** por cada hijo adoptado en el período impositivo en el que se haya inscrito la adopción en el Registro Civil, siempre que se trate de una adopción de carácter internacional.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando se realice según la legislación vigente y de acuerdo con los tratados y convenios suscritos por España.
- Cuando exista más de un contribuyente con derecho a practicar esta deducción, el importe de la misma se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Compatibilidad:

Esta deducción es compatible con la deducción anteriormente comentada "Por nacimiento o adopción de hijos".

Por cuidado de hijos menores.

Cuantía e importe máximo de la deducción:

El 30 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por los contribuyentes que, por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada de hogar o en guarderías o centros escolares, **con el límite máximo de 322 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones de aplicación de la deducción:

- Que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010), **los hijos** a los que sea de aplicación el mínimo por descendientes **tuvieran menos de 4 años de edad**.
- Que ambos padres realicen una actividad por cuenta propia o ajena, por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.
- Que, en el supuesto de que la deducción sea aplicable por gastos de custodia por una persona empleada de hogar, ésta esté dada de alta en el régimen especial de empleados de hogar de la Seguridad Social.
- **Que base imponible general más la base imponible del ahorro menos el mínimo personal y familiar** (suma de las casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 menos el importe de la casilla ***679*** de la página 12) no supere las siguientes cantidades:
  - **18.900 euros en tributación individual**.
  - **31.500 euros en tributación conjunta**.

• Cuando más de un contribuyente tenga derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

▪ ***Importante:*** *en el caso de haberse percibido subvenciones públicas por este concepto, el importe total de la deducción más la cuantía de las subvenciones percibidas, no podrá superar, para el mismo ejercicio, el importe total del gasto efectivo, minorándose en este caso el importe máximo de la deducción en la cuantía necesaria.*

Por contribuyentes de 65 años o más afectados por minusvalía.

Cuantía y requisitos de la deducción:

• **656 euros por cada contribuyente** de edad igual o superior a 65 años afectado por un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 siempre que, además, concurran las siguientes circunstancias:

a) Que la suma de la **base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente **menos el mínimo personal y familiar** (suma de las casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración menos el importe de la casilla ***679*** de la página 12) no supere las siguientes cantidades:

- **18.900 euros en tributación individual**.
- **31.500 euros en tributación conjunta**.

b) Que el contribuyente no sea usuario de residencias públicas o concertadas de la Comunidad de Castilla y León.

c) Que el grado de discapacidad se acredite mediante certificación expedida por el órgano competente en la materia. Se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no se alcance dicho grado.

Para el fomento del autoempleo de las mujeres y los jóvenes.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **510 euros** para los **jóvenes menores de 36 años**, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010) **y las mujeres, cualquiera que sea su edad,** que causen alta en el censo de Empresarios, Profesiones y Retenedores durante el período impositivo y mantengan dicha situación de alta durante un año.

• **1.020 euros**, cuando los contribuyentes a los que se refiere el párrafo anterior tengan su domicilio fiscal en núcleos rurales. Es decir, en cualquier municipio de la Comunidad Autónoma, excluidos los siguientes:

- Los que excedan de 10.000 habitantes.
- Los que tengan más de 3.000 habitantes y que disten menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.

A estos efectos, para determinar el número de habitantes de cada municipio se tomará el establecido en el padrón municipal de habitantes en vigor a 1 de enero de 2010 (Orden de HAC/16/2010, de 13 de enero, BOCYL 22/01/2010).

• **En ambos casos, la actividad económica debe desarrollarse en el territorio de la Comunidad Autónoma**. Asimismo, la deducción será de aplicación en el período impositivo en el que se produzca el alta en el censo de obligados tributarios por primera vez.

Por adquisición de vivienda por jóvenes en núcleos rurales.

Cuantía de la deducción:

• **El 5 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por la **adquisición o rehabilitación** de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente en el territorio de la Comunidad de Castilla y León. También resulta aplicable la deducción en los supuestos de construcción de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de los requisitos que, con carácter general, establece la normativa estatal reguladora del IRPF, incluido el correspondiente a que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda el valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas [30]. Asimismo, deben cumplirse simultáneamente los siguientes requisitos:

• **Que el contribuyente tenga su residencia habitual en la Comunidad de Castilla y León** y que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010), **tenga menos de 36 años**.

• **Que se trate de su primera vivienda habitual**. Se considera que el contribuyente adquiere su primera vivienda cuando no dispusiera ni hubiera dispuesto de ningún derecho de plena propiedad igual o superior al 50 por 100 sobre otra vivienda.

• **Que la vivienda esté situada en un municipio de la Comunidad de Castilla y León**, quedando excluidos los siguientes municipios:

- Los que excedan de 10.000 habitantes.
- Los que tengan más de 3.000 habitantes y que disten menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.

A estos efectos, mediante Orden de la Consejería de Hacienda se da publicidad a los municipios que cumplen los anteriores requisitos. De esta manera, para adquisiciones realizadas en los años 2005 y 2006, la relación de municipios se encuentra recogida en la Orden de HAC/42/2005 (BOCYL 28-01-2005); para adquisiciones realizadas en los años 2007 y 2008, en la Orden de HAC/68/2007 (BOCYL 26-01-2007); para las adquisiciones realizadas en 2009, en la Orden de HAC/2252/2008 (BOCYL 9-01-2009) y para las adquisiciones realizadas en 2010, en la Orden de HAC/16/2010, de 13 de enero, (BOCYL 22/01/2010).

▪ ***Importante:*** *este requisito deberá cumplirse en el momento de la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. En los supuestos de construcción de vivienda habitual, este requisito deberá cumplirse en el momento en que se realice el primer pago de los gastos derivados de la ejecución de las obras o, en su caso, la primera entrega de cantidades a cuenta al promotor de la vivienda.*

• **Que se trate de una vivienda de nueva construcción o de una rehabilitación** calificada como actuación protegible de conformidad con el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio y Decreto 52/2002, de 27 de marzo, de Desarrollo y Aplicación del Plan Director de Vivienda y Suelo de Castilla y León 2002-2009, o aquellas normas de ámbito estatal o autonómico que las sustituyan.

[30] Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

Se considera vivienda de nueva construcción aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta. Asimismo, se considera vivienda de nueva construcción cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras.

- **Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda se produzca a partir de 01/01/2005**.
- **Que base imponible general más la base imponible del ahorro menos el mínimo personal y familiar** (suma de las casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 menos el importe de la casilla ***679*** de la página 12) no supere las siguientes cantidades:
  - **18.900 euros en tributación individual**.
  - **31.500 euros, en tributación conjunta**.

Base máxima de la deducción:

La base de la deducción estará constituida por las **cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda**, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios y demás gastos derivados de la misma.

En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por aplicación del citado instrumento.

El importe máximo de la base de deducción es de 9.015 euros anuales, importe anual establecido como límite para la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal del IRPF. **(31)**

Por alquiler de vivienda habitual para jóvenes.

Cuantías y límites máximos de la deducción:

- **El 15 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual en Castilla y León, con un **límite de 459 euros**.
- **El 20 por 100** de las cantidades satisfechas, con el **límite de 612 euros**, cuando la vivienda habitual esté situada en núcleos rurales. Es decir, en cualquier municipio de la Comunidad Autónoma, excluidos los siguientes:
  - Los que excedan de 10.000 habitantes.
  - Los que tengan más de 3.000 habitantes y que disten menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.

A estos efectos, para determinar el número de habitantes de cada municipio se tomará el establecido en el padrón municipal de habitantes en vigor a 1 de enero de 2010 Orden de HAC/16/2010, de 13 de enero (BOCYL 22/01/2010).

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de las siguientes condiciones y requisitos:

- **Que el contribuyente tenga menos de 36 años** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

(31) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

• **Que base imponible general más la base imponible del ahorro menos el mínimo personal y familiar** (suma de las casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 menos el importe de la casilla ***679*** de la página 12) no supere las siguientes cantidades:

- **18.900 euros en tributación individual**.
- **31.500 euros, en tributación conjunta**.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF del arrendador de la vivienda en la casilla 943 de la declaración.*

Por cantidades donadas a Fundaciones de Castilla y León y para la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural.

Cuantía y requisitos de la deducción:

• **El 15 por 100** de las cantidades donadas con las siguientes finalidades:

a) Rehabilitación o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de Castilla y León, que formen parte del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Cultural de Castilla y León y que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (BOE del 29), o en los registros o inventarios equivalentes previstos en la Ley 12/2002, de 11 de julio, de Patrimonio Cultural de Castilla y León, cuando se realicen a favor de las siguientes entidades:

- Las Administraciones públicas, así como las Entidades e Instituciones dependientes de las mismas.
- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
- Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), incluyan entre sus fines específicos, la reparación, conservación o restauración del Patrimonio Histórico.

b) Recuperación, conservación o mejora de espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000, ubicados en el territorio de Castilla y León, cuando se realicen a favor de las Administraciones Públicas así como de las entidades e instituciones dependientes de las mismas.

c) Cantidades donadas a Fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Castilla y León, siempre que por razón de sus fines estén clasificadas como culturales, asistenciales o ecológicas.

• Para la aplicación de esta deducción, el contribuyente deberá estar en posesión de la justificación documental de la donación realizada con los requisitos establecidos en el artículo 24 de la anteriormente citada Ley 49/2002.

Por cantidades invertidas en la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural de Castilla y León.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **El 15 por 100** de las cantidades invertidas con las siguientes finalidades:

a) Las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en el territorio de Castilla y León a la **restauración, rehabilitación o reparación** de los mismos, siempre que concurran las siguientes condiciones:

- Que dichos bienes estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural, o inventariados de acuerdo con la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León, siendo necesario, en este caso, que los inmuebles reúnan las condiciones determinadas en el artículo 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley de Patrimonio Histórico Español o las determinadas en la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León.

- Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, de la Administración del Estado o, en su caso, por el Ayuntamiento correspondiente.

b) Las cantidades destinadas por los titulares de bienes naturales ubicados en Espacios Naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000 sitos en el territorio de Castilla y León, siempre que estas actuaciones hayan sido autorizadas e informadas favorablemente por el órgano competente de la Comunidad Autónoma.

Límite máximo conjunto de las deducciones relativas al patrimonio histórico, cultural y natural en Castilla y León:

• **La base máxima conjunta** de las dos últimas deducciones autonómicas anteriormente comentadas **no podrá exceder del 10 por 100 de la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** del contribuyente o de la unidad familiar en el caso de declaración conjunta. Dicho importe es el resultado de sumar las casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12, respectivamente, de la declaración.

Este límite actúa de forma separada e independiente del límite del 10 por 100, aplicable a las mismas deducciones generales, contemplado en la normativa estatal del IRPF. **(32)**

Por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables y ahorro de agua en vivienda habitual. (Art. 9 bis, añadido por la Ley 10/2009, de 17 de diciembre).

Cuantía de la deducción:

El 5 por 100 de las inversiones que a continuación se relacionan y que se realicen en la rehabilitación de viviendas situadas en la Comunidad de Castilla y León que constituyan o vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente:

a) Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos, del 50 por 100 de la contribución mínima exigible por la normativa técnica de edificación aplicable.

b) Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.

c) La mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

Base máxima de deducción:

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades realmente satisfechas por el contribuyente para la adquisición e instalación de las inversiones a que se refieren las letras a), b) y c) del apartado anterior, **con el límite máximo de 10.000 euros**.

(32) Véase, en el Capítulo 16, la página 454.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

- La rehabilitación de la vivienda deberá cumplir los requisitos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación de la deducción por rehabilitación de vivienda habitual. (33)
- La deducción requerirá el previo reconocimiento por el órgano competente de que la actuación de rehabilitación se haya incluido en los planes de rehabilitación de vivienda de la Comunidad y se aplicará a las actuaciones incluidas en los planes de rehabilitación de viviendas que desarrolle la Comunidad de Castilla y León.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento para el reconocimiento previo a que se refiere el apartado anterior, así como para la aplicación de esta deducción.

Comunidad Autónoma de Cataluña

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por el nacimiento o adopción de un hijo. (Art. 1.3 Ley 21/2001).

Cuantía de la deducción:

- **Cada uno de los progenitores** podrá deducir la cantidad de **150 euros** por el nacimiento o adopción de un hijo durante el período impositivo.
- **En caso de declaración conjunta** de ambos progenitores, la deducción será de **300 euros**.

Por donativos a entidades que fomentan el uso de la lengua catalana. (Art. 14 Ley 21/2005, redacción Ley 16/2008).

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **El 15 por 100** de las cantidades donadas a favor del **Institut d'Estudis Catalans** y de fundaciones o asociaciones que tengan por finalidad el fomento de la lengua catalana y que figuren en el censo de estas entidades que elabora el departamento competente en materia de política lingüística.

El **límite máximo** de esta deducción es el **10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***699*** de la página 13 de la declaración.

Por donativos a entidades que fomentan la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos. (Art. 14 Ley 21/2005, redacción Ley 16/2008).

- **El 25 por 100** de las cantidades donadas en favor de los **centros de investigación adscritos a universidades catalanas** y los promovidos o participados por la Generalitat, que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos.

El **límite máximo** de esta deducción es el **10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***699*** de la página 13 de la declaración.

La aplicación de las deducciones por donativos anteriormente relacionadas están condicionadas a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinan su aplicabilidad. A tal efecto, las entidades beneficiarias de los donativos

(33) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

están obligadas a comunicar la relación de las personas físicas que han efectuado donativos, con indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.

Por alquiler de la vivienda habitual. (Art. 1º.1 Ley 31/2002).

Cuantías y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **El 10 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual, con el límite **máximo de 300 euros anuales**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente se halle en alguna de las situaciones siguientes:

- Tener 32 o menos años de edad a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).
- Haber estado en paro durante 183 días o más durante el ejercicio.
- Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
- Ser viudo o viuda y tener 65 años o más.

b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente menos el mínimo personal y familiar, suma de las casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 menos el importe de la casilla ***679*** de la página 12 de declaración, **no supere 20.000 euros anuales**.

c) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler **excedan del 10 por 100** de los rendimientos netos del contribuyente.

• **El límite máximo será de 600 euros anuales**, siempre que en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010) el contribuyente pertenezca a una familia numerosa (34) y cumpla los requisitos establecidos en las letras b) y c) anteriores.

▪ ***Importante:*** *en caso de tributación conjunta, siempre que alguno de los declarantes se halle en alguna de las circunstancias descritas en la letra a) anterior o pertenezca a una familia numerosa, el importe máximo de la deducción es de 600 euros y el de la suma de las bases imponibles, general y del ahorro menos el importe del mínimo personal y familiar es de 30.000 euros.*

Otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• **Esta deducción sólo puede aplicarse una vez**, con independencia de que en un mismo contribuyente puedan concurrir más de una circunstancia de las establecidas en la letra a) del apartado anterior "Cuantías y requisitos para la aplicación de la deducción".

• **Una misma vivienda no puede dar lugar a la aplicación de una deducción superior a 600 euros**. De acuerdo con ello, si por una misma vivienda tiene derecho a la deducción más de un contribuyente, cada uno de ellos podrá aplicar en su declaración el importe que se obtenga de dividir la cantidad resultante de la aplicación del **10 por 100 del gasto total** o el **límite máximo de 600 euros**, si procede, por el número de declarantes con derecho a la deducción.

• **Los contribuyentes deben hacer constar el NIF del arrendador o arrendadora** de la vivienda en la casilla ***943*** de la declaración.

(34) Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa se contienen en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosa (BOE del 19).

Por el pago de intereses de préstamos al estudio universitario de tercer ciclo. (Art. 1º.3 Ley 31/2002).

Cuantía de la deducción:

Los contribuyentes pueden deducir **el importe de los intereses pagados** en el período impositivo correspondientes a los préstamos concedidos a través de la Agencia de Gestión de Ayudas Universitarias e Investigación para la financiación de estudios universitarios de tercer ciclo.

Para contribuyentes que hayan quedado viudos en los ejercicios 2008, 2009 ó 2010. (Art. 1 Ley 7/2004).

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **150 euros**, con carácter general.
- **300 euros** si la persona que se queda viuda tiene a su cargo uno o más descendientes que otorguen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes. (35)

La deducción se aplica en la declaración correspondiente al ejercicio en el que al contribuyente haya quedado viudo y en los dos ejercicios siguientes. No obstante lo anterior, la deducción de 300 euros se aplicará en los dos ejercicios siguientes siempre que los descendientes mantengan los requisitos para computar a efectos del mínimo por descendientes.

Ámbito de aplicación temporal de la deducción.

Los contribuyentes que se hayan quedado viudos durante los ejercicios 2008 y 2009 pueden aplicar esta deducción con los mismos requisitos y condiciones anteriormente comentados en la declaración del ejercicio 2010.

De igual forma, los que se hayan quedado viudos en el ejercicio 2010, podrán también aplicarla en las declaraciones de los ejercicios 2011 y 2012.

Por rehabilitación de la vivienda habitual. (Art. 3 Decreto Ley 1/2008, redacción Ley 16/2008).

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **1,5 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente. (36)
- **La base máxima de esta deducción es de 9.015 euros**, cantidad fijada por la Ley del IRPF como base máxima de deducción por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Por donaciones a determinadas entidades en beneficio del medio ambiente, la conservación del patrimonio natural y de custodia del territorio. (Art. 34 Ley 16/2008).

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **15 por 100** de las cantidades donadas a favor de fundaciones o asociaciones que figuren en el censo de entidades ambientales vinculadas a la ecología y a la protección y mejora del medio ambiente del departamento competente en esta materia, **con el límite del 5 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casilla ***699*** de la página 13 de la declaración**.**

(35) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 400 y s.

(36) El concepto de rehabilitación de vivienda habitual se comenta en la página 438 del Capítulo 16.

• La aplicación de la deducción está condicionada a la justificación documentan adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinen su aplicabilidad.

Inversión por un ángel inversor por la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación (Art. 20 Ley 26/2009).

Cuantía y límite máximo de la deducción:

• **El 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio** en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que a continuación se detallan, con el **límite máximo de deducción de 4.000 euros.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

Para la aplicación de la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

a) La participación conseguida por el contribuyente computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 40 por 100 del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto**.

b) La entidad en la que debe materializarse la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:

1º Debe tener naturaleza de sociedad anónima, sociedad limitada, sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral.

2º Debe tener el domicilio social y fiscal en Cataluña.

3º Debe desempeñar una actividad económica.

A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

4º Debe contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

5º En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil debe haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación.

c) El contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión, pero **en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección**. **Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad** objeto de la inversión.

d) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

e) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un **período mínimo de tres año**s.

Los requisitos establecidos en los números 2º, 3º y 4º de la letra b) anterior, y el límite máximo de participación del 40 por 100 a que se refiere la letra a) anterior, deben cumplirse durante un período mínimo de tres años a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o constitución que origine el derecho a la deducción.

Pérdida del derecho a la deducción practicada:

El incumplimiento del requisito del mantenimiento del plazo de tres años a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación del capital o constitución de la sociedad comentado en el párrafo anterior determinará la pérdida del derecho a la deducción practicada, por lo que el contribuyente debe incluir en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil. (Art. 21 Ley 26/2009)

Cuantía y límite máximo de la deducción:

• **El 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio** en la adquisición de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital suscritos por medio del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil aprobado por Acuerdo del Gobierno del Estado en el Consejo de Ministros de 30 de diciembre de 2005 y regulado por las circulares 1, 2, 3 y 4 del Mercado Alternativo Bursátil, con el **límite máximo de deducción de 10.000 euros**.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

Para la aplicación de la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) La participación conseguida por el contribuyente en la sociedad objeto de la inversión **no puede ser superior al 10 por 100 de su capital social**.

b) Las acciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período de dos años, como mínimo.

c) La sociedad objeto de la inversión debe tener el domicilio social y fiscal en Cataluña, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.8. dos.a de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Pérdida del derecho a la deducción practicada:

El incumplimiento de los requisitos anteriormente señalados durante el plazo de dos años a contar desde la fecha de adquisición de la participación comporta la pérdida del derecho a la deducción practicada, por lo que el contribuyente debe incluir en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la aplicación de la deducción que se ha convertido en improcedente, junto con los intereses de demora devengados.

Tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

La Comunidad Autónoma de Cataluña ha aprobado su correspondiente tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual en el apartado 2 del artículo 1º de la Ley autonómica 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, en la redacción dada al mismo, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la disposición adicional tercera de la Ley 19/2010, de 7 de junio, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (DOGC 11/06/2010 - BOE 08/07/2010). (37)

(37) La cuantía de dichos porcentajes, así como los requisitos y condiciones para su aplicación, se comentan en las páginas 440; 443; 445 y 448 del Capítulo 16.

Comunidad Autónoma de Extremadura

(Decreto legislativo 1/2006)

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por adquisición de vivienda habitual para jóvenes y para víctimas del terrorismo.

Cuantía de la deducción:

• **El 3 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el período impositivo, excluidos los intereses, **para la adquisición por jóvenes de una vivienda nueva** situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura que constituya o vaya a constituir su primera residencia habitual.

También podrán aplicar esta deducción, **cualquiera que sea su edad**, quienes tengan la condición **de víctimas del terrorismo o, en su defecto, y por este orden, el cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con las mismas**.

Base máxima de la deducción:

• La base máxima de la deducción es de **9.015 euros**, con independencia de la deducción practicada por inversión en vivienda habitual establecida en la normativa estatal del IRPF. (38)

Requisitos y otras condiciones de aplicación de la deducción:

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos y condiciones exigidos en relación con la deducción general por adquisición de vivienda habitual en la normativa estatal, incluido el relativo a la comprobación de la situación patrimonial del contribuyente (39) y, además, los siguientes:

• **Debe tratarse de una vivienda nueva**. Se considera vivienda nueva aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido 3 años desde ésta.

• **La vivienda nueva debe estar acogida a las modalidades de protección pública** contempladas en el artículo 23 de la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso a la Vivienda en Extremadura, referidas a viviendas de protección oficial promovidas de forma pública o privada y viviendas de Promoción Pública.

• **Los adquirentes deben ser jóvenes con residencia habitual en Extremadura**, cuya edad, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010) sea **igual o inferior a 35 años**.

El requisito de edad no resultará aplicable para quienes tengan la condición de víctimas del terrorismo o, en su defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con los mismos.

• **La suma de la base imponible general y del ahorro,** casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, **no debe ser superior a 19.000 euros** tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

---

(38) Véase, en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

(39) Véase la nota anterior.

▪ ***Importante:*** *la presente deducción no podrá duplicarse en aquellos supuestos en que las personas que tengan la consideración de víctimas del terrorismo también tengan una edad igual o inferior a 35 años.*

Por trabajo dependiente.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **120 euros por cada contribuyente que perciba retribuciones del trabajo dependiente**, **cuyos rendimientos íntegros por tal concepto no superen la cantidad de 15.000 euros anuales** y siempre que los rendimientos íntegros procedentes de las demás fuentes de renta no excedan de 600 euros.

A efectos de la determinación de este último importe deberán tomarse los rendimientos íntegros distintos de los del trabajo, las imputaciones de renta y las ganancias y pérdidas patrimoniales.

▪ ***Importante:*** *en declaración conjunta la deducción será aplicable por cada contribuyente que perciba rendimientos del trabajo dependiente y cumpla individualmente los requisitos exigidos.*

Por donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño.

Cuantía y requisitos de la deducción:

• **El 10 por 100 del valor administrativamente comprobado de las donaciones puras y simples** efectuadas en favor de la Comunidad Autónoma de Extremadura durante el período impositivo de bienes integrantes del Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño que se hallen inscritos en el Inventario General del citado Patrimonio.

Por cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes del Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño.

Cuantía y requisitos de la deducción:

• **El 5 por 100** de las cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes pertenecientes al Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño que se hallen inscritos en el Inventario General del citado Patrimonio, siempre y cuando dichos bienes puedan ser visitados por el público.

▪ ***Importante:*** *el importe total de las dos deducciones anteriores relativas al Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño no podrá exceder en conjunto de 300 euros.*

Por alquiler de vivienda habitual para menores de 35 años, familias numerosas y minusválidos.

Cuantía de la deducción:

• **El 10 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo en concepto de alquiler de vivienda habitual, con el **límite de 300 euros anuales**.

Requisitos y otras condiciones de aplicación de la deducción:

• **Que concurra en el contribuyente alguna de las siguientes circunstancias**:

- Tener en la fecha de devengo del impuesto menos de 35 años cumplidos. En caso de tributación conjunta, este requisito deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges, o, en su caso, el padre o la madre.
- Formar parte de una familia numerosa.
- Padecer una discapacidad física, psíquica o sensorial y tener la consideración legal de minusválido con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. En caso de tributación conjunta, la deducción resulta aplicable si alguno de los cónyuges tiene el grado de discapacidad exigido.

• **Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente**, ocupada efectivamente por el mismo.

• **Que se haya satisfecho por el arrendamiento** y, en su caso, por sus prórrogas el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

• **Que el contribuyente no tenga derecho** durante el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual, con excepción de las cantidades depositadas en cuentas vivienda.

• **Que ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de la unidad familiar sean titulares del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute** de otra vivienda situada a menos de 75 kilómetros de la vivienda arrendada.

• **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, no sea superior a:

- **19.000 euros en declaración individual**.
- **24.000 euros en declaración conjunta**.

• **Los contribuyentes deben hacer constar el NIF del arrendador o arrendadora** de la vivienda en la casilla ***943*** de la declaración.

▪ ***Importante:*** *una misma vivienda no puede dar lugar a la aplicación de una deducción superior a 300 euros. Si con relación a una misma vivienda dos o más contribuyentes tuvieran derecho a la deducción, su importe se prorrateará entre ellos.*

Por cuidado de familiares discapacitados.

Cuantía de la deducción:

• **150 euros por cada ascendiente o descendiente,** incluidos los afines, **con discapacidad física, psíquica o sensorial** que tenga la consideración legal de minusválido con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

• **Que el ascendiente o descendiente discapacitado conviva** de forma ininterrumpida con el contribuyente al menos la mitad del período impositivo.

• **Que se acredite la convivencia efectiva** por los Servicios Sociales de base o por cualquier otro organismo público competente.

• **Que la renta general y del ahorro del ascendiente o descendiente discapacitado no sean superiores al doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM),** incluidas las exentas. Para el ejercicio 2010, dicha cuantía asciende a 14.910,28 euros (7.455,14 x 2).

• **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, **no sea superior** a:

- **19.000 euros en declaración individual**.
- **24.000 euros en declaración conjunta**.

▪ ***Importante:*** *existiendo más de un contribuyente que conviva con el discapacitado, y para el caso de que sólo uno de ellos reúna el requisito del límite de renta, éste podrá aplicarse la deducción completa.*

Cuando dos o más contribuyentes con el mismo grado de parentesco tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de una misma persona, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. Cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco respecto del discapacitado, la deducción corresponderá al de grado más cercano.

Por acogimiento de menores.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **250 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar** simple, permanente o preadoptivo, administrativo o judicial, siempre que el contribuyente **conviva con el menor por tiempo igual o superior a 183 días** durante el período impositivo.

• **125 euros por cada menor en régimen de acogimiento**, en los términos anteriormente comentados, **si el tiempo de convivencia** durante el período impositivo **fuera inferior a 183 días y superior a 90 días**.

• No dará lugar a esta deducción el supuesto de acogimiento familiar preadoptivo cuando se produjera la adopción del menor durante el período impositivo.

• **En el caso de acogimiento de menores por matrimonios**, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de los cónyuges si tributan individualmente.

Si el **acogimiento se realiza por parejas de hecho**, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de sus miembros.

Comunidad Autónoma de Galicia

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción de hijos. (Art. 1.1.1) Ley 14/2004).

Cuantías y requisitos para la aplicación de la deducción:

• **300 euros por cada hijo** nacido o adoptado en el período impositivo que conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

• **360 euros por cada hijo en caso de parto múltiple**.

Ambas cuantías son incompatibles entre sí.

Aplicación de la deducción en los dos períodos impositivos siguientes al de nacimiento o adopción:

La deducción se extenderá a los dos períodos impositivos siguientes al de nacimiento o adopción, siempre que el hijo nacido o adoptado conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto que corresponda a cada uno de ellos, con arreglo a las siguientes cuantías y límites de renta:

Base imponible total menos mínimo personal y familiar	Importe de la deducción
Igual o menor a 22.000 euros	360 euros por hijo
Entre 22.001 y 31.000 euros	300 euros por hijo
Más de 31.000 euros	0 euros

La base imponible total menos el mínimo personal y familiar se determina sumando los importes de la base imponible general, casilla ***455*** de la página 10 de la declaración, y de la base imponible del ahorro, casilla ***465*** de la citada página de la declaración, y **minorando dicho resultado en la cuantía del mínimo personal y familiar,** casilla ***679*** de la página 12 de la declaración.

Condiciones de aplicación de la deducción:

Cuando, en el período impositivo del nacimiento o adopción o en los dos siguientes, los hijos nacidos o adoptados convivan con ambos progenitores, la deducción que corresponda se practicará por mitad en la declaración de cada uno de ellos.

Aplicación en 2010 de la deducción por hijos nacidos en 2008 ó 2009:

Los contribuyentes que tuvieron derecho a la deducción por nacimiento o adopción de hijos en los ejercicios 2008 ó 2009 pueden practicar esta deducción en el ejercicio 2010, siempre que el hijo o hijos que originaron el derecho a la deducción en aquellos ejercicios convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

El importe, requisitos y límites de renta para la aplicación de la deducción por los hijos nacidos o adoptados en los ejercicios 2008 y 2009 son los anteriormente comentados.

Por familia numerosa. (Art. 1.1.2) Ley 14/2004).

Cuantías de la deducción:

- **250 euros**, cuando se trate de familia numerosa de categoría general.
- **400 euros**, cuando se trate de familia numerosa de categoría especial.

Cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto **tenga un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100**, la deducción será:

- **500 euros**, cuando se trate de familia numerosa de categoría general.[40]
- **800 euros**, cuando se trate de familia numerosa de categoría especial.

Requisitos y otras condiciones:

- El contribuyente debe poseer el título de familia numerosa en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).
- La deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa.
- Cuando los hijos convivan con más de un contribuyente, el importe de las deducciones se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

[40] El concepto de familia numerosa y su clasificación por categorías se contienen en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19)

Por cuidado de hijos menores. (Art. 1.1.3) Ley 14/2004).

Cuantía e importe máximo de la deducción:

- **El 30 por 100 de las cantidades satisfechas en el período** por los contribuyentes que, por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al **cuidado de una persona empleada del hogar o en guarderías**.

El **límite máximo** de la deducción es de **200 euros.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- **Que los hijos tengan tres o menos años de edad**, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).
- **Que ambos padres realicen una actividad por cuenta propia o ajena**, por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.
- Que cuando la deducción sea aplicable por gastos de una persona empleada en el hogar, ésta esté dada de alta en el régimen especial de empleadas de hogar de la Seguridad Social.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro** minorada en el importe de los mínimos personal y familiar, suma de las casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración menos el **importe** de la casilla ***679*** de la página 12 de la declaración, no supere los siguientes importes:
  - **22.000 euros, en tributación individual**.
  - **31.000 euros, en tributación conjunta**.
- Cuando más de un contribuyente tenga derecho a la aplicación de esta deducción, por cumplir los requisitos anteriores, su importe se prorrateará entre ellos.

Por contribuyentes minusválidos, de edad igual o superior a 65 años, que precisen ayuda de terceras personas. (Art. 1.1.4) Ley 14/2004).

Cuantía y límite máximo de la deducción:

- **10 por 100 de las cantidades satisfechas a los terceros** por los contribuyentes de edad igual o superior a 65 años afectados por un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 y que precisen ayuda de terceras personas, con el **límite máximo de 600 euros**.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro** minorada en el importe de los mínimos personal y familiar, suma de las casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración menos el **importe** de la casilla ***679*** de la página 12 de la declaración, no supere los siguientes importes:
  - **22.000 euros en tributación individual**.
  - **31.000 euros en tributación conjunta**.
- **Que acredite la necesidad de ayuda de terceras personas**.
- **Que el contribuyente no sea usuario de residencias públicas o concertadas** de la Comunidad Autónoma de Galicia o beneficiario del cheque asistencial de la Xunta de Galicia.

Por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos. (Art. 1.1.5) Ley 14/2004).

Cuantía e importe máximo de la deducción:

• **El 30 por 100** de las cantidades satisfechas durante el ejercicio en concepto de **cuota de alta y cuotas mensuales para el acceso a Internet** mediante contratación de líneas de alta velocidad, con el **límite máximo de 100 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Este límite máximo debe aplicarse respecto a todas las cantidades satisfechas durante el ejercicio, ya correspondan a un sólo contrato de conexión o a varios que se mantengan simultáneamente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

• La deducción únicamente **podrá aplicarse en el ejercicio en que se celebre el contrato** de conexión a las líneas de alta velocidad.

• **La línea de alta velocidad** contratada deberá estar **destinada a uso exclusivo del hogar** y no podrá estar vinculada al ejercicio de cualquier actividad empresarial o profesional.

• No resultará aplicable la deducción si el contrato de conexión supone simplemente un cambio de compañía prestadora del servicio y el contrato con la compañía anterior se ha realizado en otro ejercicio. Tampoco podrá aplicarse la deducción cuando se contrate la conexión a una línea de alta velocidad y el contribuyente mantenga, simultáneamente, otras líneas contratadas en ejercicios anteriores.

• La práctica de la deducción está condicionada a la justificación documental adecuada del presupuesto de hecho y de los requisitos que determinan la aplicabilidad de la misma.

• **Tratándose de matrimonios en régimen de sociedad legal de gananciales**, el importe máximo que puede deducir cada uno de los cónyuges es de **50 euros**, con independencia de que el contrato esté a nombre de uno solo de ellos. En estos casos, el prorrateo tiene carácter obligatorio, de forma que uno solo de los cónyuges no puede aplicar la totalidad de la deducción a la que tienen derecho ambos cónyuges de forma conjunta. No obstante, si cada uno de los cónyuges es titular de una línea, cada uno de ellos podrá aplicar la totalidad de la deducción.

Por alquiler de la vivienda habitual. (Art. 2 Ley 7/2002).

Cuantía e importe máximo de la deducción:

• **El 10 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual.

El **límite máximo** de la deducción es de **300 euros por contrato de arrendamiento**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• **Que la edad del contribuyente sea igual o inferior a 35 años** en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010). **En caso de tributación conjunta**, deberá cumplir este requisito al menos uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre.

• **Que la fecha del contrato de arrendamiento sea posterior a 1 de enero de 2003**.

• **Que se hubiera constituido el depósito de la fianza** a que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, en el Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo.

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro,** casillas ***455*** **y** ***465*** de la página 10 de la declaración, **no supere el importe de 22.000 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.
- **Cuando dos contribuyentes tengan derecho a esta deducción**, el importe total de la misma, sin exceder del límite establecido por contrato de arrendamiento, se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF del arrendador de la vivienda en la casilla* ***943*** *de la declaración.*

Para el fomento del autoempleo de los hombres menores de 35 años y las mujeres, cualquiera que sea su edad. (Art. 52 Ley 14/2006).

Cuantía y requisitos para la aplicación e la deducción.

- **300 euros** para los hombres menores de 35 años y las mujeres, cualquiera que sea su edad, que causen alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores por primera vez durante el período impositivo y mantengan dicha situación durante un año natural, siempre que desarrollen su actividad en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia.
- La deducción se aplicará en el período impositivo en que se produzca el alta en el citado censo.

Comunidad de Madrid

(Decreto legislativo 1/2010)

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad de Madrid podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción de hijos.

- Los contribuyentes podrán deducir las siguientes cantidades por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo.
  - **600 euros** si se trata del primer hijo.
  - **750 euros** si se trata del segundo hijo.
  - **900 euros** si se trata del tercer hijo o sucesivos.
- En caso de **partos o adopciones múltiples**, las anteriores cuantías **se incrementarán en 600 euros por cada hijo**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Para determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado se atenderá a los hijos que convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, 31 de diciembre de 2010), computándose a tales efectos tanto los hijos naturales como los adoptivos.
- Sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres que convivan con los hijos nacidos o adoptados.
- Cuando los hijos nacidos o adoptados convivan con ambos padres y éstos tributen de forma individual, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***455*** **y** ***465*** de la página 10 de la declaración, **no supere**:

- **25.620 euros en tributación individual**.
- **36.200 euros en tributación conjunta**.

Por adopción internacional de niños.

Cuantía de la deducción:

• **600 euros** por cada hijo adoptado en el período impositivo, siempre que se trate de una adopción de carácter internacional.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• La adopción tiene carácter internacional cuando así resulte de las normas y convenios aplicables a esta materia.

• Cuando el niño adoptado conviva con ambos padres adoptivos y éstos tributen de forma individual, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Compatibilidad:

Esta deducción es compatible con la deducción anterior "Por nacimiento o adopción de hijos"

Por acogimiento familiar de menores.

Cuantía de la deducción:

Los contribuyentes podrán deducir **por cada menor en régimen de acogimiento familiar** las siguientes cantidades:

• **600 euros** si se trata del primer menor en régimen de acogimiento familiar.

• **750 euros** si se trata del segundo menor en régimen de acogimiento familiar.

• **900 euros** si se trata del tercer o sucesivo menor en régimen de acogimiento familiar.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• El acogimiento familiar que da derecho a la deducción podrá ser simple, permanente o preadoptivo, administrativo o judicial.

• **A efectos de determinar el número de orden del menor acogido**, solamente se computarán aquellos menores que hayan permanecido en dicho régimen durante más de 183 días del período impositivo. En ningún caso se computarán los menores que hayan sido adoptados durante dicho período impositivo.

• **El contribuyente deberá convivir con el menor más de 183 días** del período impositivo **y estar en posesión del correspondiente certificado acreditativo del acogimiento**, expedido por la Consejería competente de la Comunidad de Madrid.

• **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***455*** **y** ***465*** de la página 10 de la declaración, **no supere**:

- **25.620 euros en tributación individual**.
- **36.200 euros en tributación conjunta**.

• En el supuesto de acogimiento de menores por matrimonios o uniones de hecho, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración individual de cada uno de ellos si tributaran de esta forma.

▪ ***Importante:*** *esta deducción no podrá aplicarse en el supuesto de acogimiento familiar preadoptivo cuando el mismo diera lugar a la adopción del menor durante el año, sin*

perjuicio de la aplicación de la deducción anteriormente comentada "Por nacimiento o adopción de hijos".

Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o discapacitados.

Cuantía de la deducción:

• **900 euros por cada persona mayor de 65 años o discapacitada** con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, que conviva durante más de 183 días al año con el contribuyente en régimen de acogimiento sin contraprestación, cuando no diera lugar a la obtención de ayudas o subvenciones de la Comunidad de Madrid.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• En el supuesto de acogimiento de personas mayores de 65 años, **la persona acogida no debe hallarse vinculada con el contribuyente** por un parentesco de grado igual o inferior al cuarto, bien sea de consanguinidad o de afinidad.

• **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***455*** **y** ***465*** de la página 10 de la declaración, **no supere**:

- **25.620 euros en tributación individual**.
- **36.200 euros en tributación conjunta**.

• Cuando la persona acogida genere el derecho a la deducción para más de un contribuyente simultáneamente, el importe de la misma se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, si tributaran de forma individual.

• El contribuyente que desee aplicar esta deducción **deberá obtener el correspondiente certificado de la Consejería competente en la materia**, acreditativo de que ni el contribuyente ni la persona acogida han recibido ayudas de la Comunidad de Madrid vinculadas al acogimiento.

Por arrendamiento de la vivienda habitual por menores de 35 años.

Cuantía e importe máximo de la deducción:

• **El 20 por 100** de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda habitual en el período impositivo, con un **máximo de 840 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• **El contribuyente debe tener menos de 35 años** de edad a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

• **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***455*** **y** ***465*** de la página 10 de la declaración, **no supere**:

- **25.620 euros en tributación individual**.
- **36.200 euros en tributación conjunta**.

• Las cantidades abonadas por el arrendamiento de la vivienda habitual deben superar el 10 por 100 de la mencionada suma de bases imponibles general y de ahorro del contribuyente.

• Para la aplicación de la deducción, se deberá acreditar el depósito de la fianza correspondiente al alquiler en el Instituto de la Vivienda de la Comunidad de Madrid formalizado por el arrendador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y en el Decreto 181/1996, de 5 de diciembre, de régimen de

depósito de las fianzas de arrendamientos urbanos y de suministros y servicios. A tales efectos, el contribuyente deberá obtener una copia del resguardo de depósito de la fianza.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF del arrendador de la vivienda en la casilla* ***943*** *de la declaración.*

Por donativos a fundaciones.

Cuantía de la deducción:

• **El 15 por 100 de las cantidades donadas** a fundaciones que cumplan los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, y persigan fines culturales, asistenciales, educativos o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Que las fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

Límite máximo de los donativos con derecho a deducción:

La base de esta deducción autonómica está sujeta al **límite del 10 por 100 de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente**, suma de las casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12, respectivamente, de la declaración.

Este límite opera de forma independiente del que afecta a las deducciones generales por donativos, donaciones y aportaciones a determinadas entidades.

Por el incremento de los costes de la financiación ajena para la inversión en vivienda habitual derivado del alza de los tipos de interés.

Cuantía de la deducción:

• **El importe de la deducción será el resultado de aplicar el porcentaje de deducción a la base de deducción** determinados ambos conforme a continuación se indica:

a) Porcentaje de deducción. Este porcentaje, que se expresará con dos decimales, viene determinado por el producto de multiplicar por 100 el resultado de la siguiente fracción:

$\dfrac{\text{V.M. Euribor 2010} - \text{V.M. Euribor 2007}}{\text{V.M. Euribor 2010}}$	Siendo: V.M. Euribor 2010: Valor medio del índice Euribor a 1 año ejercicio 2010 (1,350 %). V.M. Euribor 2007: Valor medio del índice Euribor a 1 año ejercicio 2007 (4,450 %). (Ambos índices son los que resultan de los datos publicados por el Banco de España).

▪ ***Importante:*** *en el ejercicio 2010 esta deducción no resulta de aplicación, dado que el porcentaje de deducción es negativo.*

b) Base de deducción. La base de deducción es el resultado de la siguiente operación:

[(I.s – I.o) x C] x 0,33	Siendo: I.s: Importe total de los intereses satisfechos en el período impositivo 2010 que den lugar a deducción por inversión en vivienda habitual y con el límite anual de 9.015 euros. I.o: Cantidades obtenidas en el período impositivo 2010 de los instrumentos de cobertura del riesgo de variación del tipo de interés variable de préstamos hipotecarios. C: Coeficiente aplicable cuyo importe será el que proceda de los siguientes: a) Si el contribuyente tiene derecho a la compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual: 0,80 para los primeros 4.507 euros de intereses satisfechos, 0,85 para el resto de intereses satisfechos hasta el máximo de 9.015 euros b) 0,85 en el resto de los supuestos

Requisitos para la aplicación de la deducción:

Constituyen requisitos necesarios para la aplicación de esta deducción los siguientes:

• **Que la inversión en vivienda habitual se realice mediante un préstamo hipotecario** concertado con entidad financiera a tipo de interés variable.

• **Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda o la adecuación de la vivienda** para personas con discapacidad, para las que se haya solicitado el préstamo hipotecario, se haya efectuado antes del inicio del período impositivo.

• A los efectos de la presente deducción, se considerará vivienda habitual e inversión en la misma a las así definidas por la normativa estatal del IRPF. (41)

• **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***455*** **y** ***465*** de la página 10 de la declaración, **no supere**:

- **25.620 euros en tributación individual**.
- **36.200 euros en tributación conjunta**.

Por gastos educativos:

Cuantía de la deducción:

• **10 por 100 de los gastos educativos** originados durante el período impositivo por los hijos o descendientes por los que se tenga derecho al mínimo por descendientes regulado en la Ley del IRPF, (42) **con el límite de 500 euros por cada uno de ellos**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• **La base de deducción** está constituida por las cantidades satisfechas por los siguientes conceptos:

- Escolaridad y adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar durante las etapas de Educación Básica obligatoria a que se refieren los artículos 3.3 y 4 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación.

(41) Estas cuestiones se comentan en el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

(42) Los requisitos del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 400 y s.

- Enseñanza de idiomas tanto si ésta se imparte como actividad extraescolar como si tiene el carácter de educación de régimen especial.

▪ ***Importante:*** *la base de deducción se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de la Comunidad de Madrid o de cualquier otra Administración Pública que cubran todos o parte de los gastos citados.*

• **Que la suma de la base imponible general y del ahorro del contribuyente, junto con la correspondiente al resto de miembros de su unidad familiar**, suma de las casillas ***455*** **y** ***465*** de la página 10 de la declaración, **no supere la cantidad en euros correspondiente a multiplicar por 10.000 el número de miembros de dicha unidad familiar**.

• Cumplidos los anteriores requisitos, sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres o ascendientes que convivan con sus hijos o descendientes escolarizados. Cuando un hijo o descendiente conviva con ambos padres o ascendientes el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, en caso de que optaran por tributación individual.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes que deseen aplicar esta deducción deberán estar en posesión de los correspondientes justificantes acreditativos del pago de los conceptos objeto de deducción.*

Por inversión en vivienda habitual de nueva construcción.

Cuantía de la deducción:

• **El 1 por 100** de las cantidades invertidas en el ejercicio por las que el contribuyente tenga derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF [43] con los siguientes requisitos:

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• La vivienda adquirida debe ser de **nueva construcción y haber sido adquirida a partir del 30 de abril de 2009.**

Se entenderá que se trata de una vivienda de nueva construcción cuando dé lugar a una primera entrega tal y como se define en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

• No se aplicará la deducción por:

- Las obras de rehabilitación de la vivienda propia ni por las obras e instalaciones y adecuación en la misma.

- Las cantidades depositadas en las cuentas vivienda a que se refiere el artículo 56 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

• La base de la deducción, en los términos anteriormente comentados, y sus límites serán los mismos que la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF. Asimismo, se aplicará la Ley del IRPF en lo no previsto en los puntos anteriores. [44]

---

[43] Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

[44] Véase, en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

Deducción complementaria al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

Cuantía y requisitos para la aplicación de esta deducción:

Los contribuyentes que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2008, hubieran tenido derecho a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual podrán aplicar una deducción complementaria al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual cuyo importe está constituido por la diferencia entre:

a) El importe correspondiente al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual que resulte de aplicar la normativa vigente a 31 de diciembre de 2008.

De acuerdo con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2008, el tramo autonómico de la deducción por adquisición, rehabilitación, construcción o ampliación de vivienda habitual y cantidades depositadas en cuentas vivienda es el 4,95 por 100. El tramo autonómico para las obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad ascendía, a 31 de diciembre de 2008, al 6,6 por 100.

b) El importe correspondiente al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual que resulte de aplicar la normativa vigente en el ejercicio en que se aplique. Es decir, en el ejercicio 2010.

En el ejercicio 2010 el tramo autonómico de la deducción por adquisición, rehabilitación, construcción o ampliación de vivienda habitual y cantidades depositadas en cuentas vivienda es el 7,5 por 100. El tramo autonómico para las obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad es el 10 por 100.

No resultará de aplicación la presente deducción cuando el resultado de la operación anterior sea negativo.

▪ ***Importante:*** *dado que en el ejercicio 2010 el resultado de la operación anterior es negativo, esta deducción no resulta aplicable.*

Para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos.

Cuantía de la deducción:

• **El 10 por 100** del importe resultante de minorar la cuota íntegra autonómica en el resto de deducciones autonómicas aplicables en la Comunidad de Madrid y la parte de deducciones estatales que se apliquen sobre dicha cuota íntegra autonómica.

Dicha operación se realizará restando de la cuantía de la casilla ***699*** de la página 13 de la declaración los importes consignados en las casillas ***701***, ***703, 705, 707, 709, 711, 713, 715,*** y ***772***, así como el de la casilla ***717***, excluido de este último el importe correspondiente a esta deducción.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

• Que el contribuyente tenga dos o más descendientes que generen a su favor el derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecidos en la normativa reguladora del IRPF.

• **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***455*** **y** ***465*** de la página 10 de la declaración, **no sea superior a 24.000 euros**.

Para calcular la suma de las bases imponibles se adicionarán las siguientes:

a) Las de los contribuyentes que tengan derecho, por los mismos descendientes, a la aplicación del mínimo correspondiente tanto si declaran individual como conjuntamente.

b) Las de los propios descendientes que dan derecho al citado mínimo.

Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación.

Cuantía y límite máximo de la deducción:

• **El 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio** en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, siempre que, además del capital financiero, los contribuyentes aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la Sociedad en la que invierten.

El límite de deducción aplicable es de 4.000 euros anuales.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

Para la aplicación de la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

a) La participación adquirida por el contribuyente como consecuencia de la inversión, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior durante ningún día del año natural al 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto**.

b) Que dicha participación **se mantenga un mínimo de tres años.**

c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

1º Que tenga su domicilio social o fiscal en la Comunidad de Madrid.

2º Que desarrolle una actividad económica.

A estos efectos, no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3º En el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, que desde el primer ejercicio fiscal ésta cuente, al menos, con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

4º En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital de la entidad, que dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y que la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos anteriores, y que dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

Para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de 35 años.

Cuantía de la deducción:

• **1.000 euros para los contribuyentes menores de 35 años que causen alta por primera vez, después del 23 de febrero y hasta el 31 de diciembre de 2010**, en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (BOE del 5 de septiembre).

Requisitos para la aplicación de la deducción:

• Que la actividad se desarrolle principalmente en el territorio de la Comunidad de Madrid.

• Que el contribuyente se mantenga en el citado Censo durante al menos un año natural desde el alta.

Por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil.

Cuantía de la deducción:

• **El 20 por 100 de las cantidades invertidas después del 23 de febrero de 2010 y hasta el 31 de diciembre de 2010** en la adquisición de acciones correspondientes a procesos de ampliación de capital o de oferta pública de valores, en ambos casos a través del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros del 30 de diciembre de 2005.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

a) Que las acciones o participaciones adquiridas se mantengan al menos durante dos años.

b) Que la participación en la entidad a la que correspondan las acciones o participaciones no sea superior al 10 por 100 del capital social durante los dos años siguientes a la adquisición de las mismas.

c) La sociedad en que se produzca la inversión debe tener durante los dos años siguientes a la misma el domicilio social y fiscal en la Comunidad de Madrid, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Límite de la deducción:

• **El límite máximo de la deducción es de 10.000 euros.**

Incompatibilidad de la deducción:

La presente deducción resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción "Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación" anteriormente comentada.

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por inversión en vivienda habitual por jóvenes de edad igual o inferior a 35 años (Art. 1º.Uno.Segundo.1 Ley 15/2002).

Cuantía de la deducción:

• **El 3 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la **adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir la **vivienda habitual** del contribuyente, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.

• **El porcentaje será del 5 por 100** para contribuyentes cuya **base imponible general**, casilla ***455*** de la página 10 de la declaración, **menos el importe del mínimo personal y familiar**, casilla ***679*** de la página 12 de la declaración, sea inferior a **26.620 euros**, siempre que **la base imponible del ahorro**, casilla ***465*** de la página 10 de la declaración, **no supere** la cantidad de **1.800 euros**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Para aplicar esta deducción deberán cumplirse los mismos requisitos y condiciones que se exigen en relación con la deducción general por inversión en vivienda habitual [45] y, además, los siguientes:

• **Que los adquirentes sean jóvenes** con residencia habitual en la Región de Murcia. Tienen dicha consideración los contribuyentes cuya **edad sea igual o inferior a 35 años** en el momento de la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

• Tratándose de **adquisición o ampliación** de vivienda, debe tratarse de **viviendas de nueva construcción**. A estos efectos, se considerará vivienda de nueva construcción aquélla cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde dicha declaración.

Límites aplicables:

• **Base máxima de las inversiones con derecho a deducción**:

La base máxima de las cantidades satisfechas con derecho a esta deducción estará constituida por el resultado de **restar de la cantidad de 9.015 euros** la base de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual, excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de minusvalía.

También resultan aplicables en relación con esta deducción las reglas establecidas en la legislación estatal para los casos en que se hayan practicado deducciones por una vivienda habitual anterior o se haya transmitido esta última obteniendo una ganancia patrimonial que se haya considerado exenta por reinversión, así como el requisito de aumento del patrimonio del contribuyente, al menos, en la cuantía de las inversiones con derecho a la deducción.

• **Límite máximo absoluto**:

El importe de esta deducción no podrá superar la cuantía de **300 euros anuales**, tanto en tributación individual como en conjunta.

---

(45) Véase, en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

Régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual. (Disposición transitoria única Ley 13/2009).

Contribuyentes que practicaron la deducción en los ejercicios 2001 a 2009:

Los contribuyentes que aplicaron las deducciones autonómicas por adquisición de vivienda para jóvenes con residencia en la Comunidad Autónoma en la Región de Murcia, establecidas para los ejercicios 2001 a 2009, podrán aplicar la presente deducción por inversión en vivienda habitual por jóvenes.

Contribuyentes que practicaron la deducción en los ejercicios 1998 a 2000:

Los contribuyentes que practicaron, por la misma vivienda, cualquiera de las deducciones autonómicas en el IRPF por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual establecidas para los ejercicios 1998, 1999 y 2000, por las Leyes de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia 13/1997, de 23 de diciembre; 11/1998, de 28 de diciembre y 9/1999, de 27 de diciembre, respectivamente, podrán aplicar en el presente ejercicio la siguiente deducción:

- **2 por 100** de las cantidades satisfechas, siempre que en el supuesto de adquisición, se trate de viviendas de nueva construcción.
- **3 por 100** de las cantidades satisfechas, siempre que en el supuesto de adquisición, se trate de viviendas de nueva construcción y la **base imponible general menos el mínimo personal y familiar del contribuyente**, casillas ***455*** de la página 10 de la declaración y casilla ***679*** de la página 12, respectivamente, sea inferior a 24.200 euros, siempre que la **base imponible del ahorro**, casilla ***465*** de la página 10 de la declaración, no supere los 1.800 euros.

En ambos casos, debe concurrir el requisito regulado en el artículo 1.uno, de la Ley 9/1999, de 27 de diciembre, de la citada Comunidad Autónoma, relativo a que la adquisición de la vivienda habitual fuese de nueva construcción.

Por donativos para la protección del patrimonio histórico de la Región de Murcia. (Art. 1º. Dos Ley 15/2002).

Cuantía y requisitos de la deducción:

- **El 30 por 100 de las cantidades donadas** a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, a entidades institucionales dependientes de la misma y a Fundaciones que tengan como fines primordiales el desarrollo de actuaciones de protección del patrimonio histórico de la Región de Murcia y que tengan administrativamente reconocida tal condición mediante resolución expresa de la Dirección General de Tributos de la Región de Murcia.

Base máxima de deducción:

La base máxima de esta deducción es el resultado de restar al **10 por 100** de la base liquidable del contribuyente o, en su caso, de la unidad familiar, la base de las deducciones estatales por donativos.

La base liquidable está constituida por la suma de las cantidades reflejadas en las casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12, respectivamente, de la declaración.

Incompatibilidad:

Esta deducción autonómica es incompatible con la deducción por donativos a esas mismas Fundaciones regulada en la normativa estatal del IRPF. Por tanto, el contribuyente puede optar por aplicar sobre el importe del donativo bien la deducción general bien la autonómica, pero en ningún caso ambas.

Ejemplo:

Un contribuyente de 27 años de edad, con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, ha realizado las siguientes inversiones y donativos con derecho a deducciones de la cuota del IRPF en el ejercicio 2010:

- Adquisición de vivienda habitual de nueva construcción en la Región de Murcia 5.709,61
- Donativo a la Cruz Roja 300,51
- Donativo a la Fundación "B": 480,81

El período impositivo por el que se presenta la declaración coincide con el año natural 2010 y en la misma constan declaradas las siguientes cantidades: la cuantía de la base imponible general menos el mínimo personal y familiar es inferior a 26.620 euros; la base imponible del ahorro no supera la cantidad de 1.800 euros, ascendiendo el importe de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente a 18.150,57 euros.

Las cantidades invertidas para la adquisición de vivienda habitual cumplen los requisitos exigidos tanto para la deducción general por este concepto, que el contribuyente practica en su declaración, como para la deducción autonómica.

La Fundación "B", que tiene como fin primordial el desarrollo de actuaciones de protección del Patrimonio Histórico de la Región de Murcia, cumple todos los requisitos para dar derecho a la deducción general con el límite del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente, así como a la deducción autonómica.

Solución:

Deducción por adquisición de vivienda habitual en la Región de Murcia.

- Cantidades invertidas en 2010 ..... 5.709,61
- Límite de deducción autonómica (9.015 - 5.709,61) 3.305,39

  Porcentaje de deducción: 5 por 100
- Importe de la deducción (5% s/3.305,39) 165,27

Deducción por donativos.

- Cantidades donadas en 2010 (300,51 + 480,81) 781,32
- Cantidades donadas con derecho a deducción autonómica 480,81
- Límite máximo de deducción: (10% s/18.150,57) 1.815,06
- Menos: base deducción estatal (efectuada a la Cruz Roja) 300,51
- Base máxima de la deducción autonómica (1.815,06 - 300,51) 1.514,55
- Importe de la deducción autonómica por donativos **(1)** (30%/ 480,81) 144,24

(1) La deducción autonómica por donativos es incompatible para los mismos donativos con la deducción regulada en la normativa estatal del IRPF. Ahora bien, como el donativo efectuado a la Fundación "B" da derecho tanto a la deducción general como a la autonómica, el contribuyente opta por aplicar la deducción autonómica.

Por gastos de guardería para hijos menores de tres años. (Art. 1º. Tres Ley 15/2002).

1.- Unidades familiares integradas por ambos cónyuges no separados legalmente y los hijos menores.

Cuantía e importe máximo de la deducción:

El 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por gastos de guardería y centros escolares de hijos menores de tres años, con un **máximo de 330 euros anuales en tributación individual y 660 euros anuales en tributación conjunta**, por cada hijo de esa edad.

Requisitos para aplicar esta deducción:

- Que ambos cónyuges trabajen fuera del domicilio familiar.

- Que ambos cónyuges obtengan rentas procedentes del trabajo personal o de actividades empresariales o profesionales.
- Que la **base imponible general,** casilla ***455*** de la página 10 de la declaración, **menos el mínimo personal y familiar,** casilla ***679*** de la página 12 de la declaración, sea inferior a 19.360 euros en declaraciones individuales o a 33.880 euros en declaraciones conjuntas, siempre que, además, **la base imponible del ahorro**, casilla ***465*** de la página 10 de la declaración, sea cual sea la modalidad de tributación, individual o conjunta, no supere los 1.202,02 euros.

2.- Unidad familiar compuesta por uno solo de los padres y los hijos menores.

Cuantía e importe máximo de la deducción:

El 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por gastos de guardería y centros escolares de hijos menores de tres años, **con un máximo de 660 euros anuales** por cada hijo de esa edad.

Requisitos para aplicar esta deducción:

- Que el padre o la madre que tiene la custodia del hijo trabaje fuera del domicilio familiar.
- Que obtenga rentas procedentes del trabajo personal o de actividades empresariales o profesionales.
- Que la **base imponible general**, casilla ***455*** de la página 10 de la declaración, **menos el mínimo personal y familiar**, casilla ***679*** de la página 12 de la declaración, sea inferior a 19.360 euros, siempre que, además, **la base imponible del ahorro**, casilla ***465*** de la página 10 de la declaración, no supere los 1.202,02 euros.

▪ ***Importante:*** *las unidades familiares que tengan la consideración de familia numerosa podrán aplicar la modalidad de deducción que corresponda cuando, cumpliéndose los requisitos exigidos para la aplicación de esta deducción más arriba comentados, la base imponible general menos el mínimo personal y familiar, casillas* ***455*** *de la página 10 y* ***679*** *de la página 12, respectivamente, sea inferior a 44.000 euros, siempre que la base imponible del ahorro no supere 1.202,02 euros.*

Por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables. (Art. 1. Tres Ley 8/2004).

Cuantía e importe máximo de la deducción:

- **10 por 100** de las inversiones realizadas en ejecución de proyectos de instalación de recursos energéticos procedentes de las fuentes de energía renovables siguientes: solar térmica y fotovoltáica y eólica, con el **límite máximo de 1.000 euro**s anuales.

Base máxima de la deducción:

La base de esta deducción está constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición e instalación de los recursos energéticos renovables que hayan corrido a cargo del contribuyente, **sin que su importe máximo pueda superar los 10.000 euros y sin que el importe de la deducción pueda superar 1.000 euros anuales.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

- La instalación de los recursos energéticos renovables debe realizarse en viviendas que constituyan o vayan a constituir la residencia habitual del contribuyente o en las que se destinen al arrendamiento, siempre que este último no tenga la consideración de actividad económica. (46)
- La aplicación de la deducción requerirá el reconocimiento previo de la Administración Regional sobre su procedencia en la forma que reglamentariamente se determine.
- La aplicación de la deducción requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente, al finalizar el período de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al inicio del mismo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del IRPF. (47)

Por inversiones en dispositivos domésticos de ahorro de agua. (Art. 1. Cuatro Ley 12/2006).

Cuantía de la deducción.

- **20 por 100 de las inversiones realizadas** en dispositivos domésticos de ahorro de agua, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 6/2006, de 21 de julio, sobre incremento de las medidas de ahorro y conservación en el consumo de agua en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, con un importe **máximo de deducción de 60 euros anuales**.

Base máxima de la deducción.

- La base de la deducción, que está constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición e instalación de los dispositivos domésticos de ahorro de agua que hayan corrido a cargo del contribuyente, **no podrá superar la cantidad de 300 euros anuales**.

Requisitos y condiciones para aplicar la deducción.

- Que las cantidades satisfechas lo sean para la adquisición e instalación de dispositivos domésticos de ahorro de agua en viviendas que constituyan la vivienda habitual del contribuyente. (48)
- Que exista un reconocimiento previo de la Administración regional sobre la procedencia de la aplicación de la deducción.

Comunidad Autónoma de La Rioja

(Ley 6/2009)

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas.

(46) El concepto de vivienda habitual es el contenido en la normativa estatal reguladora del IRPF. Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss . Por su parte, las circunstancias que determinan que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica se comentan en la página 154.

(47) La comprobación de la situación patrimonial se comenta en las páginas 436 y s. del Capítulo 16, dentro del epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual".

(48) Véase en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

Por nacimiento o adopción del segundo o ulterior hijo.

Cuantías de la deducción:

- **150 euros,** cuando se trate del segundo hijo.
- **180 euros**, cuando se trate del tercero y sucesivos.
- En caso de nacimientos o adopciones múltiples, **60 euros adicionales** por cada hijo.

Requisitos y condiciones para la aplicación de la deducción:

- Que el hijo haya nacido o haya sido adoptado durante el ejercicio 2010 y conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).
- Para determinar el número de orden de los hijos nacidos o adoptados en el año, deben computarse todos los hijos del contribuyente, convivan o no con él, e independientemente de su edad, estado civil, lugar de residencia o cualquier otra circunstancia.
- La deducción puede aplicarse por ambos progenitores o adoptantes, aunque el segundo o ulterior hijo tan sólo lo sea para uno de ellos.
- Si los hijos nacidos o adoptados conviven con ambos progenitores o adoptantes, el importe de la deducción se prorrateará entre ellos por partes iguales si tributan de forma individual. En caso de tributación conjunta, se aplicará la totalidad del importe que corresponda por la deducción.

Por inversión en rehabilitación de la vivienda habitual.

Cuantía de la deducción:

- **El 5 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir la residencia habitual de los contribuyentes que tengan la consideración de "**jóvenes**" a efectos de esta deducción en los términos que más adelante se comentan.
- **El 7 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir la residencia habitual de los contribuyentes que tengan la consideración de "**jóvenes**" a efectos de esta deducción en los términos que más adelante se comentan, cuya **base liquidable general sometida a tributación** según el artículo 56 de la Ley del IRPF que **no exceda** de las siguientes cantidades:
  - **18.030 euros** en declaración individual.
  - **30.050 euros** en declaración conjunta,

siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF no supere **1.800 euros**.

La base liquidable general sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF es el resultado de minorar el importe reflejado en la casilla ***620*** de la página 11 de la declaración en la cuantía del mínimo personal y familiar que forma parte de la citada base liquidable general y que aparece reflejado en la casilla ***680*** de la página 12 de la declaración.

Por su parte, la base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF es el resultado de minorar el importe reflejado en la casilla ***630*** de la página 12 de la declaración en la cuantía del mínimo personal y familiar que forma parte de la citada base liquidable del ahorro y que, en su caso, aparecerá reflejado en la casilla ***681*** de la página 12 de la declaración.

• **El 2 por 100 de las cantidades invertidas por el resto de contribuyentes** en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

• En todo caso son, asimismo, deducibles las **cantidades depositadas en cuentas vivienda** por los mencionados contribuyentes que se destinen por los mismos a la **rehabilitación de la vivienda habitual situada en la Comunidad Autónoma de La Rioja**, siempre que se cumplan, en relación con dichas aportaciones y finalidades los requisitos de formalización y disposición a que hace referencia la normativa estatal del IRPF. (49)

▪ ***Importante:*** *los diferentes porcentajes son incompatibles entre si, así como los porcentajes que resulten de aplicación cuando se trate de cantidades depositadas en cuentas vivienda.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Para aplicar esta deducción deberán cumplirse los requisitos y condiciones que, con carácter general, establece la normativa estatal reguladora del IRPF sobre los conceptos de vivienda habitual, rehabilitación de la misma y elementos que integran la base de la deducción aplicable así como comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el período de la imposición.

Particularmente, regirán los límites de deducción establecidos en la normativa estatal reguladora del impuesto para los supuestos de adquisición o rehabilitación de vivienda habitual habiendo disfrutado de deducción por otras viviendas habituales anteriores y de adquisición o rehabilitación de vivienda habitual tras la enajenación de la vivienda habitual previa con generación de una ganancia patrimonial exenta por reinversión. (50)

Además, deberán cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

• **La base máxima de esta deducción se establece en 9.015 euros**, importe máximo aprobado por la Ley del IRPF como base máxima de la deducción por inversión en vivienda habitual.

• Para que los contribuyentes que realicen la inversión en rehabilitación de vivienda habitual tengan derecho a la aplicación de los porcentajes del 5 ó 7 por 100, será necesario que tengan la consideración de "**jóvenes" con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja**. Tienen dicha consideración los contribuyentes **que no hayan cumplido los 36 años de edad** a la finalización del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

• Así pues, **en caso de tributación conjunta**, sólo podrán beneficiarse de la deducción del 5 ó 7 por 100 los contribuyentes integrados en la unidad familiar que tengan la consideración de "**joven**" en los términos anteriormente comentados, por las cantidades efectivamente invertidas por ellos, sin perjuicio de que el otro contribuyente tuviera derecho a la aplicación del porcentaje de deducción general del 2 por 100.

Por inversión en adquisición de vivienda habitual para jóvenes.

Cuantía de la deducción:

• **El 3 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la adquisición de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir la residencia habitual de los contribuyentes que tengan la consideración de "**jóvenes**" a efectos de esta deducción en los términos que más adelante se comentan.

---

(49) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

(50) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

• **El 5 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la adquisición de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir la residencia habitual de los contribuyentes que tengan la consideración de "**jóvenes**" a efectos de esta deducción en los términos que más adelante se comentan, cuya **base liquidable general sometida a tributación** según el artículo 56 de la Ley del IRPF que **no exceda** de las siguientes cantidades:

- **18.030 euros** en declaración individual.
- **30.050 euros** en declaración conjunta,

siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF no supere **1.800 euros**.

La determinación de dichas magnitudes se realiza de acuerdo con lo indicado a este respecto en la deducción "Por inversión en la rehabilitación de la vivienda habitual" anteriormente comentada.

• Son, asimismo, deducibles las **cantidades depositadas en cuentas vivienda** por los mencionados contribuyentes que se destinen por los mismos a la **primera adquisición de la vivienda habitual situada en la Comunidad Autónoma de La Rioja**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Para aplicar esta deducción deberán cumplirse los mismos requisitos y condiciones que se exigen en relación con las deducciones generales por adquisición de vivienda habitual y por aportaciones a cuentas vivienda (51) y, además, los siguientes:

• Que los adquirentes sean **jóvenes con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja**. Tienen dicha consideración los contribuyentes **que no hayan cumplido los 36 años de edad** a la finalización del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

• **La base máxima anual de esta deducción junto con la deducción "por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural",** que a continuación se comenta, vendrá constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de 9.015 euros en las cantidades que constituyan para el contribuyente base de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal del impuesto, excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de minusvalía.

• La deducción por **cantidades depositadas en cuentas vivienda** requerirá que el contribuyente adquiera la vivienda que vaya a constituir su residencia habitual **antes de finalizar el año natural en que cumpla los 35 años de edad**.

• **En caso de tributación conjunta**, sólo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que tengan la consideración de "**joven**" en los términos anteriormente comentados, por las cantidades efectivamente invertidas por ellos.

Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural.

Cuantía e importe máximo de la deducción:

El 7 por 100 de las cantidades invertidas en la **adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de una única segunda vivienda** en el medio rural, con un **máximo anual de 450,76 euros**.

(51) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Para aplicar esta deducción deberán cumplirse los mismos requisitos y condiciones establecidos, con carácter general, en la normativa estatal reguladora del IRPF sobre los conceptos de vivienda habitual, adquisición y rehabilitación de la misma y elementos que integran la base de deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el período de la imposición. **(52)**

Además deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

- Que el contribuyente tenga su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja.
- Que la vivienda constituya la segunda residencia del contribuyente.
- Que la vivienda esté situada en alguno de los municipios que más adelante se relacionan, siempre que dicho municipio sea diferente al de su vivienda habitual.
- La base máxima anual de las deducciones autonómicas para adquisición de vivienda y de segunda vivienda en el medio rural vendrá constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de 9.015 euros, en las cantidades que constituyan para el contribuyente la base de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal, excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de minusvalía.

Consignación en la declaración del código correspondiente al municipio.

Los contribuyentes deberán consignar en la casilla ***939*** del Anexo B.4 el código correspondiente al municipio en el que esté situada la segunda vivienda, conforme a la siguiente relación:

Código	Municipio
12	Abalos
27	Agoncillo
33	Aguilar del Río Alhama
48	Ajamil de Cameros
70	Alcanadre
99	Alesanco
103	Alesón
125	Almarza de Cameros
131	Anguciana
146	Anguiano
159	Arenzana de Abajo
162	Arenzana de Arriba
178	Arnedillo
197	Arrúbal
201	Ausejo
223	Azofra
239	Badarán
244	Bañares
257	Baños de Rioja
260	Baños de Río Tobía
276	Berceo
282	Bergasa y Carbonera
295	Bergasilla Bajera
309	Bezares
316	Bobadilla
321	Brieva de Cameros
337	Briñas
342	Briones
355	Cabezón de Cameros
374	Camprovín
380	Canales de la Sierra
393	Canillas de Río Tuerto
407	Cañas
414	Cárdenas
429	Casalarreina
435	Castañares de Rioja
440	Castroviejo
453	Cellorigo
488	Cidamón
491	Cihuri
504	Cirueña
511	Clavijo
526	Cordovín
532	Corera
547	Cornago
550	Corporales
563	Cuzcurrita de Río Tirón
579	Daroca de Rioja
585	Enciso
598	Entrena
602	Estollo
624	Foncea
630	Fonzaleche
658	Galbárruli
661	Galilea
677	Gallinero de Cameros
683	Gimileo
696	Grañón
700	Grávalos
722	Herce
738	Herramélluri
743	Hervías
756	Hormilla
769	Hormilleja
775	Hornillos de Cameros
781	Hornos de Moncalvillo
794	Huércanos
808	Igea
815	Jalón de Cameros
820	Laguna de Cameros
836	Lagunilla del Jubera
867	Ledesma de la Cogolla
873	Leiva
889	Leza de Río Leza

(52) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

Código	Municipio
913	Lumbreras
928	Manjarrés
934	Mansilla de la Sierra
949	Manzanares de Rioja
952	Matute
965	Medrano
987	Munilla
990	Murillo de Río Leza
1004	Muro de Aguas
1011	Muro en Cameros
1032	Nalda
1047	Navajún
1063	Nestares
1079	Nieva de Cameros
1085	Ocón
1098	Ochánduri
1102	Ojacastro
1119	Ollauri
1124	Ortigosa de Cameros
1130	Pazuengos
1145	Pedroso
1158	Pinillos
1177	Pradejón
1183	Pradillo
1196	Préjano
1217	Rabanera
1222	Rasillo de Cameros (El)
1238	Redal (El)
1243	Ribafrecha
1269	Robres del Castillo
1275	Rodezno
1281	Sajazarra
1294	San Asensio
1308	San Millán de la Cogolla
1315	San Millán de Yécora
1320	San Román de Cameros
1341	Santa Coloma
1354	Santa Engracia del Jubera
1367	Santa Eulalia Bajera
1392	San Torcuato
1406	Santurde de Rioja
1413	Santurdejo
1428	San Vicente de la Sonsierra
1434	Sojuela
1449	Sorzano
1452	Sotés
1465	Soto en Cameros
1471	Terroba
1487	Tirgo
1490	Tobía
1503	Tormantos
1510	Torrecilla en Cameros
1525	Torrecilla sobre Alesanco
1531	Torre en Cameros
1546	Torremontalbo
1559	Treviana
1578	Tricio
1584	Tudelilla
1601	Uruñuela
1618	Valdemadera
1623	Valgañón
1639	Ventosa
1644	Ventrosa
1657	Viguera
1660	Villalba de Rioja
1676	Villalobar de Rioja
1695	Villanueva de Cameros
1709	Villar de Arnedo (El)
1716	Villar de Torre
1721	Villarejo
1737	Villarroya
1742	Villarta-Quintana
1755	Villavelayo
1768	Villaverde de Rioja
1774	Villoslada de Cameros
1780	Viniegra de Abajo
1793	Viniegra de Arriba
1807	Zarratón
1814	Zarzosa
1835	Zorraquín

Ejemplo:

Contribuyente de 30 años de edad, con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja, cuya base liquidable general en tributación individual asciende a 35.525,83 euros y su mínimo personal y familiar a 5.151 euros.

En el ejercicio 2010 ha realizado las siguientes inversiones con derecho a deducción:

- Adquisición de vivienda habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma..... 4.207,08
- Adquisición de segunda vivienda en uno de los municipios del medio rural 6.611,13

El declarante cumple todos los requisitos exigidos para aplicar la deducción general por adquisición de vivienda habitual, así como las deducciones autonómicas por adquisición de vivienda habitual y adquisición de segunda vivienda en un municipio del medio rural.

Solución:

Las inversiones realizadas en adquisición de vivienda habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja y de una segunda vivienda situada en uno de los municipios del medio rural de dicha Comunidad dan derecho a la aplicación de las correspondientes deducciones autonómicas, estando dichas inversiones sujetas a una base anual máxima constituida por el importe resultante de minorar 9.015 euros en las cantidades que constituyan base por deducción en vivienda en la normativa estatal, es decir:

Base máxima anual de deducción autonómica (9.015 - 4.207,08) 4.807,92

Una vez determinado el límite máximo a efectos de las deducciones autonómicas, el contribuyente puede optar por:

a) Aplicar primero la deducción autonómica por adquisición de vivienda habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja (4.207,08 euros x 3% = 126,21 euros) y el resto de base máxima anual en la adquisición de la segunda vivienda (600,84 euros x 7% = 42,06 euros), totalizando deducciones autonómicas por importe de 168,27 euros.

b) Aplicar la base máxima anual (4.807,92 euros) a la deducción por adquisición de segunda vivienda en medio rural, ascendiendo la deducción en este caso a 336,55 euros (4.807,92 euros x 7%).

Por inversión no empresarial en adquisición de ordenadores personales.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **Los contribuyentes que hayan adquirido ordenadores personales, en fomento del uso de las nuevas tecnologías en el entorno doméstico**, podrán deducir las cantidades invertidas por este concepto, con un máximo de **100 euros** por declaración, tanto si ésta es individual como si es conjunta.
- **La justificación documental adecuada** para la práctica de la deducción se realizará **mediante la correspondiente factura**. Si la factura del ordenador está a nombre de varias personas, la deducción se aplicará por cada una de ellas en la proporción en que se haya adquirido el ordenador.
- En el supuesto de **declaración conjunta**, la deducción será como máximo de **100 euros**.

Comunitat Valenciana

(Ley 13/1997, redacción Ley 12/2009)

Los contribuyentes que en 2010 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunitat Valenciana podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción de hijos.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **270 euros por cada hijo nacido o adoptado durante el período impositivo**, siempre que el mismo cumpla los demás requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del IRPF.
- **Esta deducción puede ser aplicada también en los dos ejercicios posteriores al de nacimiento o adopción**, siempre que, además de cumplir los requisitos que dan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes [53], la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12, respectivamente, de la declaración, **no sea superior a:**
  - **27.790 euros en declaración individual.**
  - **44.955 euros en declaración conjunta.**

En declaraciones individuales de contribuyentes fallecidos en 2010, la cuantía de 27.790 euros se prorratea en función de la duración del período impositivo.

Condiciones para la aplicación de la deducción:

- Cuando ambos progenitores o adoptantes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará por partes iguales.
- Esta deducción es **compatible, en el ejercicio en que se hubiera producido el nacimiento o adopción**, con las deducciones "Por nacimiento o adopción múltiples" y "Por nacimiento o adopción de hijos discapacitados" y "Por familia numerosa" que se comentan a continuación.

[53] Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 400 y s.

Por nacimiento o adopción múltiples.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **224 euros como consecuencia de parto múltiple o de dos o más adopciones** constituidas en la misma fecha del período impositivo, siempre que los hijos nacidos o adoptados cumplan los requisitos que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes establecido en la normativa estatal reguladora del IRPF. (54)
- Cuando ambos progenitores o adoptantes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará por partes iguales.

Compatibilidad:

Esta deducción es compatible con la deducción anterior "Por nacimiento o adopción de hijos" y con las deducciones "Por nacimiento o adopción de hijos discapacitados" y "Por familia numerosa" que a continuación se comentan.

Por nacimiento o adopción de hijos discapacitados.

Cuantías de la deducción:

- **224 euros cuando se trate del único hijo que padezca una discapacidad física o sensorial** con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, **o psíquica,** con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.
- **275 euros**, cuando el hijo, que padezca dicha discapacidad, **tenga, al menos, un hermano discapacitado físico o sensorial** con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, **o psíquico,** con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

  La condición de discapacitado se acreditará mediante el correspondiente certificado expedido por los órganos competentes en materia de servicios sociales de la Generalitat Valenciana o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que el hijo haya nacido o haya sido adoptado durante el ejercicio 2010 y que cumpla los requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa reguladora del IRPF. (55)
- También será aplicable la deducción, aunque la minusvalía no alcance los grados anteriormente comentados, en aquellos supuestos en que la incapacidad se declare judicialmente.
- Cuando ambos progenitores o adoptantes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará por partes iguales.

Compatibilidad:

Esta deducción es compatible con las anteriores deducciones, "Por nacimiento o adopción de hijos", "Por nacimiento o adopción múltiples" y con la deducción "Por familia numerosa" que a continuación se comenta.

(54) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 400 y s.

(55) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 400 y s.

Por familia numerosa.

Cuantías de la deducción:

- **204 euros**, cuando se trate de familia numerosa de categoría general. (56)
- **464 euros**, cuando se trate de familia numerosa de categoría especial.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

- **El contribuyente debe ostentar el título de familia numerosa** expedido por el órgano competente en materia de Servicios Sociales de la Generalitat Valenciana o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas, **en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).

  No obstante lo anterior, también podrán aplicar esta deducción los contribuyentes que, reuniendo las condiciones para la obtención del título de familia numerosa a la fecha de devengo del impuesto, hayan presentado con anterioridad a la misma, solicitud ante el órgano competente. En tal caso, si se denegara la solicitud presentada, el contribuyente deberá ingresar la cantidad indebidamente deducida junto con los correspondientes intereses de demora en la forma establecida en la normativa estatal reguladora del IRPF. (57)

- La deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Cuando éstos convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Compatibilidad:

Esta deducción es compatible con las anteriores deducciones, "Por nacimiento o adopción de hijos", "Por nacimiento o adopción múltiples" y "Por nacimiento o adopción de hijos discapacitados".

Por las cantidades destinadas a la custodia no ocasional en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil de hijos menores de tres años.

Cuantía e importe máximo de la deducción:

- **15 por 100** de las cantidades satisfechas, durante el período impositivo, a la custodia en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil, de hijos menores de tres años, con un **máximo de 270 euros, por cada hijo menor de tres años** inscrito en dichas guarderías o centros de educación infantil.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

- **Que los padres que convivan con el menor desarrollen actividades por cuenta propia o ajena** por la que perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.
- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12, respectivamente, de la declaración, **no sea superior a**:
  - **27.790 euros en declaración individual.**
  - **44.955 euros en declaración conjunta.**

---

(56) Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).

(57) El procedimiento de regularización de la pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores se comenta en las páginas 575 y ss.

En declaraciones individuales de contribuyentes fallecidos en 2010, la cuantía de 27.790 euros se prorratea en función de la duración del período impositivo.

- Cuando dos contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.
- El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días del período impositivo en que el hijo sea menor de tres años.
- En tributación conjunta, el límite máximo de la deducción para cada uno de los progenitores es de 270 euros por cada hijo.

Por conciliación del trabajo con la vida familiar.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción:

- **418 euros por cada hijo mayor de tres años y menor de cinco años**.

Esta deducción corresponderá exclusivamente a la madre y constituyen requisitos para su aplicación:

- Que los hijos que generen el derecho a la deducción den derecho, a su vez, a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido en la normativa estatal reguladora del IRPF. **(58)**
- **Que la madre realice una actividad por cuenta propia o ajena** por la cual esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad. Este requisito se entenderá cumplido los meses en que esta situación se produzca en cualquier día del mes.
- **La deducción se calculará de forma proporcional al número de meses, en que se cumplan los requisitos anteriores**, entendiéndose a tal efecto que:

  a) La determinación de los hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

  b) El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad se cumple los meses en que esta situación se produzca en cualquier día del mes.

- **La deducción tiene como límite para cada hijo** las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo, y que, además lo hubiesen sido desde el día en que el menor cumpla los tres años y hasta el día anterior al que cumpla los cinco años.

  A efectos del cálculo de este límite, se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

- **En los supuestos de adopción**, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante el cuarto y quinto año siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.
- **En caso de fallecimiento de la madre o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre**, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente siempre que cumpla los demás requisitos previstos al efecto.
- **Cuando existan varios contribuyentes con derecho a la aplicación de esta deducción** con respecto a un mismo hijo, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

(58) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 400 y s.

Por contribuyentes discapacitados, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, de edad igual o superior a 65 años.

Cuantía de la deducción:

- **179 euros por cada contribuyente discapacitado** de edad igual o superior a **65 años**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento simultáneo de los dos requisitos siguientes:

- **Que el contribuyente tenga, al menos, 65 años de edad** a la fecha del devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).
- **Que sea discapacitado** con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

  La condición de discapacitado se acreditará mediante el correspondiente certificado expedido por los órganos competentes en materia de servicios sociales de la Generalitat Valenciana o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.

  ▪ ***Importante:*** *no procederá esta deducción si, como consecuencia de la situación de discapacidad a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente percibe algún tipo de prestación que se halle exenta del IRPF.* **(59)**

Por ascendientes mayores de 75 años o mayores de 65 años que sean discapacitados.

Cuantía de la deducción:

- **179 euros por cada ascendiente en línea directa, por consanguinidad, afinidad o adopción**, mayor de 75 años, o mayor de 65 años que tenga la consideración de persona con discapacidad en los términos que a continuación se comentan:
  - **Discapacidad física o sensorial**: grado de minusvalía **igual o superior al 65 por 100**.
  - **Discapacidad psíquica**: grado de minusvalía **igual o superior al 33 por 100**.

También será aplicable la deducción, aunque la minusvalía no alcance dichos grados, cuando la incapacidad se declare judicialmente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- **Que los ascendientes convivan con el contribuyente**, al menos la mitad del período impositivo. Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.
- **Que los ascendientes no tengan rentas anuales**, excluidas las exentas, **superiores a 8.000 euros.**
- Que los ascendientes no presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.
- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** del contribuyente, casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12 de la declaración **no sea superior a**:
  - **27.790 euros en declaración individual.**
  - **44.955 euros en declaración conjunta.**

(59) Las rentas percibidas en consideración a la situación de discapacidad que se declaran exentas del IRPF se detallan en las páginas 37, 38 y 44 del Capítulo 2.

En declaraciones individuales de contribuyentes fallecidos en 2010, la cuantía de 27.790 euros se prorratea en función de la duración del período impositivo.

- La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010).
- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes, el importe de la misma se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente, la aplicación de la deducción corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

Por la realización por uno de los cónyuges de la unidad familiar de labores no remuneradas en el hogar.

Cuantía de la deducción:

- **153 euros**.

A efectos de la aplicación de esta deducción, se entiende que uno de los cónyuges realiza labores no remuneradas en el hogar cuando en una unidad familiar integrada por ambos cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera por los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de sus padres, vivan independientes de éstos, y por los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, sólo uno de sus miembros perciba rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- **Que la suma de las bases liquidables general y del ahorro de la unidad familiar**, casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12 de la declaración, **no supere la cantidad de 27.790 euros**.
- **Que ninguno de los miembros de la unidad familiar** obtenga ganancias patrimoniales, rendimientos íntegros del capital mobiliario o inmobiliario, que, en conjunto, superen los 357 euros, ni le sean imputadas rentas inmobiliarias.
- **Que los cónyuges tengan dos o más descendientes** que den derecho a la correspondiente reducción en concepto de mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del IRPF. **(60)**

▪ ***Importante:*** *cumplidos los anteriores requisitos, esta deducción podrá aplicarse en la declaración conjunta de la unidad familiar. En el supuesto de que los miembros de la unidad familiar presenten declaraciones individuales, esta deducción únicamente podrá aplicarla en su declaración el cónyuge que no obtenga rendimientos.*

Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual con utilización de financiación ajena.

Cuantía de la deducción:

- **El 3,3 por 100, dentro de los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación.**
- **El 1,65 por 100, después de los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación.**

(60) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 400 y ss.

En ambos casos, dichos porcentajes se aplicarán sobre las cantidades satisfechas, incluidos los gastos originados por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual que hayan corrido a cargo del adquirente, así como el principal amortizado, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable en los préstamos hipotecarios regulados en el artículo 19 de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE del 12) y demás gastos de la financiación ajena.

En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por aplicación del citado instrumento.

A efectos de determinación de la base de deducción, quedan excluidas las siguientes cantidades invertidas:

a) Las que no superen las cantidades invertidas en viviendas habituales anteriores, en la medida en que hubieran sido objeto de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual o de la presente deducción.

b) Las que no superen el importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión conforme a la normativa estatal reguladora del impuesto. **(61)**

Base máxima de la deducción:

En los términos anteriormente comentados, la base máxima de esta deducción **no podrá superar la cuantía de 4.507,59 euros anuales**, tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• **Que exista utilización de financiación ajena**. Se entenderá que se utiliza financiación ajena cuando concurran los siguientes requisitos:

a) Que el importe financiado del valor de adquisición o rehabilitación de la vivienda suponga, al menos, un 50 por ciento de dicho valor. En el caso de reinversión por enajenación de la vivienda habitual el porcentaje del 50 por ciento se entenderá referido al exceso de inversión que corresponda.

b) Que durante los tres primeros años no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por ciento del importe total solicitado.

• **Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se haya realizado desde el 20 de enero de 2006, inclusive.**

• Los conceptos de vivienda habitual y de adquisición y rehabilitación de la misma son los recogidos en la normativa estatal reguladora del IRPF. **(62)**

• **La deducción no será de aplicación a las cantidades destinadas a la construcción o ampliación de la vivienda habitual ni a las depositadas en cuenta vivienda.**

Compatibilidad:

La presente deducción es compatible con la deducción "Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años" y "Por cantidades destinadas a la adquisición de vivienda habitual por discapacitados", que a continuación se comentan.

---

(61) La exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual por reinversión del importe obtenido en otra vivienda habitual se comenta en las páginas 354 y ss. del Capítulo 11.

(62) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual" en el Capítulo 16, páginas 434 y ss.

Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años.

Cuantía de la deducción:

• **El 5 por 100** de las cantidades satisfechas durante el período impositivo para la **primera adquisición o construcción de su vivienda habitual** por contribuyentes **de edad igual o inferior a 35 años**, con excepción de la parte de dichas cantidades que correspondan a intereses.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Además de los requisitos establecidos con carácter general en la normativa estatal que regula la deducción por inversión en vivienda habitual, para la aplicación de esta deducción autonómica deberán cumplirse también los siguientes:

• Que se trate de la **primera adquisición de su vivienda habitual**.

• Que la **edad del contribuyente**, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2010), **sea igual o inferior a 35 años.**

• **Que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro**, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, **no sea superior a 14.910,28 euros**, equivalente a dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM)[63], tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

En declaraciones individuales de contribuyentes fallecidos en un día distinto al 31 de diciembre, el importe de 14.910,28 euros deberá prorratearse en función de la duración del período impositivo.

• **En tributación conjunta**, únicamente tendrán derecho a esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que, habiendo satisfecho cantidades con derecho a la misma, cumplan individualmente los requisitos anteriormente señalados, si bien el límite de 14.910,28 euros se referirá a la tributación conjunta.

Compatibilidad:

Esta deducción es compatible con la deducción anterior "Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual con utilización de financiación ajena" y con la siguiente "Por adquisición de vivienda habitual por discapacitados".

Por adquisición de vivienda habitual por discapacitados.

Cuantía de la deducción:

• **El 5 por 100** de las cantidades satisfechas durante el período impositivo para la adquisición de la vivienda habitual por **contribuyentes discapacitados físicos o sensoriales, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100**, **o psíquicos, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100**, con excepción de la parte de dichas cantidades que correspondan a intereses.

La condición de discapacitado se acreditará mediante el correspondiente certificado expedido por los órganos competentes en materia de servicios sociales de la Generalitat Valenciana o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.

---

[63] Esta magnitud, creada en el artículo 2 del Real Decreto-ley 3/2004, de 25 de junio, para la racionalización de la regulación del salario mínimo interprofesional y para el incremento de su cuantía (BOE del 26), ha sustituido, con efectos de 1 de julio de 2004, al salario mínimo interprofesional.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Además de los requisitos establecidos con carácter general en la normativa estatal que regula la deducción por inversión en vivienda habitual, (64) para la aplicación de esta deducción autonómica deberán cumplirse también los siguientes:

- **Que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro,** casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración, **no sea superior a 14.910,28 euros**, cantidad equivalente a dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

  En declaraciones individuales de contribuyentes fallecidos en un día distinto al 31 de diciembre, el importe de 14.910,28 euros deberá prorratearse en función de la duración del período impositivo.

- **En tributación conjunta**, únicamente tendrán derecho a esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que, habiendo satisfecho cantidades con derecho a la misma, cumplan individualmente los requisitos anteriormente señalados, si bien el límite de 14.910,28 euros se referirá a la tributación conjunta.

Compatibilidad:

Esta deducción es compatible con las deducciones anteriores "Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual con utilización de financiación ajena" y "Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años".

Por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, procedentes de ayudas públicas.

Cuantía de la deducción:

- **102 euros** por contribuyente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Además de los requisitos establecidos con carácter general en la normativa estatal que regula la deducción por inversión en vivienda habitual (65), para la aplicación de esta deducción autonómica deberán cumplirse también los siguientes:

- Que, durante el período impositivo, el contribuyente haya destinado efectivamente a la **adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual** las cantidades procedentes de una subvención concedida a tal fin por la Generalitat Valenciana.

  Las cantidades se entenderán efectivamente destinadas a adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual de acuerdo con las reglas de imputación temporal de ingresos establecidas en la normativa estatal reguladora del IRPF (66). Cuando las ayudas se imputen en varios períodos impositivos, el importe de la deducción se prorrateará entre los ejercicios en que se produzca tal imputación. Por su parte, los conceptos de vivienda habitual y rehabilitación de la misma son los establecidos en la citada normativa.

- **En caso de rehabilitación**, ésta deberá ser calificada como actuación protegible, de conformidad con la normativa reguladora de este tipo de actuaciones vigente en cada momento.

---

(64) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual" del Capítulo 16, páginas 434 y ss.

(65) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", del Capítulo 16, páginas 434 y ss.

(66) La imputación temporal de determinadas ayudas relativas a la rehabilitación de la vivienda habitual se comenta en la página 358 del Capítulo 11.

Incompatibilidad:

Esta deducción es incompatible, para las mismas cantidades, con la deducción "Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual con utilización de financiación ajena"; "Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años" y con la deducción "Por adquisición de vivienda habitual por discapacitados", comentadas anteriormente.

Requisito conjunto:

La aplicación de las deducciones "Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual con utilización de financiación ajena"; "Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años"; "Por adquisición de vivienda habitual por discapacitados"; "Por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, procedentes de ayudas públicas" y "Por cantidades destinadas a inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual", requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas.

A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

Por arrendamiento de la vivienda habitual.

Cuantías e importes máximos de la deducción:

Sobre las cantidades satisfechas en el período impositivo por arrendamiento de la vivienda habitual podrán aplicarse los porcentajes e importes máximos de deducción que se indican en el cuadro siguiente en función de la situación personal del arrendatario:

Circunstancias personales del arrendatario	Porcentaje de deducción	Límite de deducción
En general	15 por 100	459 euros
Edad igual o inferior a 35 años o discapacitado físico o sensorial con grado igual o superior al 65 por 100 o discapacitado psíquico con grado igual o superior al 33 por 100	20 por 100	612 euros
Edad igual o inferior a 35 años y, además, discapacitado físico o sensorial con grado igual o superior al 65 por 100 o discapacitado psíquico con grado igual o superior al 33 por 100	25 por 100	765 euros

▪ ***Importante:*** *el límite de deducción se prorrateará por el número de días en que permanezca vigente el arrendamiento dentro del período impositivo y en que se cumplan las circunstancias personales requeridas para la aplicación de los distintos porcentajes de deducción.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

• **Que la fecha del contrato** de arrendamiento **sea posterior a 23 de abril de 1998** y su duración sea igual o superior a un año.

• **Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente** por el mismo. A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual recogido en la normativa estatal reguladora del IRPF.

• **Que se haya constituido el depósito de la fianza** a que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor de la Generalitat Valenciana.

• Que, durante al menos la mitad del período impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares, del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute, de otra vivienda distante a menos de 100 kilómetros de la vivienda arrendada.

• **Que el contribuyente no tenga derecho en el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual**, con excepción de la correspondiente a las cantidades depositadas en cuentas vivienda.

• Que la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

- **27.790 euros en declaración individual**.
- **44.955 euros en declaración conjunta**.

En declaraciones individuales de contribuyentes fallecidos en un día distinto al 31 de diciembre, el importe de 27.790 euros debe prorratearse en función de la duración del período impositivo.

• **En declaración conjunta**, el límite de la deducción que corresponda se aplicará por cada contribuyente integrado en la unidad familiar que tenga derecho a la misma.

Compatibilidad:

Esta deducción es compatible con la que a continuación se comenta "Por arrendamiento de una vivienda como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en distinto municipio".

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF del arrendador de la vivienda en la casilla* ***943*** *de la declaración.*

Por arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en distinto municipio.

Cuantía e importe máximo de la deducción:

El 10 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la **realización de una actividad por cuenta propia o ajena, en municipio distinto** de aquel en el que el contribuyente residía con anterioridad, **con el límite de 204 euros**.

El límite de 204 euros se prorrateará por el número de días que permanezca vigente el arrendamiento dentro del ejercicio.

Tratándose de matrimonios en régimen de sociedad legal de gananciales, los gastos de arrendamiento de la vivienda habitual son imputables a ambos cónyuges, con independencia de quien los abone efectivamente o de cual de ellos figure como titular de la factura o del contrato.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

• Que la vivienda arrendada, radicada en la Comunitat Valenciana, diste más de 100 kilómetros de aquella en la que residía inmediatamente antes del arrendamiento.

- **Que se haya constituido el depósito de la fianza** a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor de la Generalitat Valenciana.
- **Que las cantidades satisfechas por el arrendamiento no sean retribuidas por el empleador**.
- Que la **base liquidable general y del ahorro del contribuyente**, suma de las casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **27.790 euros en declaración individual**.
  - **44.955 euros en declaración conjunta**.

  En declaraciones individuales de contribuyentes fallecidos en un día distinto al 31 de diciembre, el importe de 27.790 euros debe prorratearse en función de la duración del período impositivo.
- **En declaración conjunta**, el límite de esta deducción (204 euros) se aplicará por cada contribuyente integrado en la unidad familiar que tenga derecho a la misma.
- **El límite** de esta deducción **se prorrateará** por el número de días en que permanezca vigente el arrendamiento dentro del ejercicio.

Compatibilidad:

Esta deducción es compatible con la deducción anteriormente comentada, "Por arrendamiento de la vivienda habitual".

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF del arrendador de la vivienda en la casilla* ***944*** *de la declaración.*

Por cantidades destinadas a inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual.

Cuantía de la deducción:

- **El 5 por 100 de las cantidades invertidas en la adquisición de instalaciones o equipos destinados a alguna de las finalidades** que a continuación se indican, siempre que las mismas no constituyan el ejercicio de una actividad económica: **(67)**
  - Aprovechamiento de la energía solar o eólica para su transformación en calor o electricidad.
  - Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
  - Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
  - Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiesel).

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

- Las inversiones deben realizarse en el **marco de programas, convenios o acuerdos con la Administración** competente en materia medioambiental, que expedirá la certificación acreditativa de que dichas inversiones se ajustan a las condiciones establecidas en aquéllos.

(67) Las notas que caracterizan el ejercicio de una actividad económica y los rendimientos derivados de la misma se comentan en las páginas 154 y ss.

- **El concepto de vivienda habitual**, a efectos de la aplicación de esta deducción, es el contenido en la normativa estatal reguladora del IRPF.
- **La base máxima de esta deducción es de 4.100 euros anuales** y está constituida por las cantidades invertidas, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización y los demás gastos de la misma, con excepción de los intereses. En tributación conjunta este límite es único y se aplica por declaración.
- La parte de la inversión financiada con subvenciones públicas no dará derecho a deducción.
- La aplicación de esta deducción, conjuntamente con las deducciones "Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual con utilización de financiación ajena"; "Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años"; "Por adquisición de vivienda habitual por discapacitados" y "Por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, procedente de ayudas públicas", requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas.

  A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

Por donaciones con finalidad ecológica.

Cuantía de la deducción:

- **El 20 por 100** de las donaciones efectuadas durante el período impositivo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Para tener derecho a esta deducción, las donaciones deberán haberse efectuado en favor de cualquiera de las siguientes entidades:

- La Generalitat Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunitat Valenciana.
- Las entidades públicas dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales citadas anteriormente, cuyo objeto social sea la defensa y conservación del medio ambiente.
- Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes Registros de la Comunitat Valenciana.

Por donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano.

Cuantía de la deducción:

- **El 10 por 100 de las donaciones puras y simples de bienes** que, formando parte del Patrimonio Cultural Valenciano, se hallen inscritos en el Inventario General del citado Patrimonio, de acuerdo con la normativa legal autonómica vigente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Que las donaciones se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

- La Generalitat Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunitat Valenciana.
- Las entidades públicas de carácter cultural dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales anteriormente citadas.

- Las Universidades Públicas de la Comunitat Valenciana.
- Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los apartados a) y b) del artículo 2 de la citada Ley 49/2002, siempre que persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes Registros de la Comunitat Valenciana.

Por donativos para la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano.

Cuantía de la deducción:

- **El 5 por 100 de las cantidades dinerarias donadas** a cualquiera de las entidades relacionadas en el apartado "Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción" en relación con la deducción anterior, para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en su Inventario General.

Por cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano.

Cuantía de la deducción:

- **El 5 por 100** de las cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en el Inventario General del mismo.

Base máxima de esta deducción:

La base de esta deducción no podrá superar el **20 por 100 de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente**, suma de las casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12 de la declaración.

En caso de declaración conjunta, la base máxima de la deducción, que podrá ser practicada por cada miembro de la unidad familiar con derecho a la misma, se determinará aplicando el citado porcentaje sobre la base liquidable que le corresponda con arreglo a las reglas de tributación individual.

Por donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana.

Cuantía de la deducción:

- **El 10 por 100** de las donaciones efectuadas durante el período impositivo en favor de las siguientes entidades:
  - La Generalitat Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunitat Valenciana.
  - Las entidades públicas dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales anteriormente citadas cuyo objeto social sea el fomento de la Lengua Valenciana.
  - Las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la precitada Ley 49/2002, de 23 de diciembre, siempre que su fin exclusivo sea el fomento de la Lengua Valenciana y se hallen inscritas en los correspondientes Registros de la Comunitat Valenciana.

Justificación documental de determinadas deducciones autonómicas por donativos.

Para tener derecho a las deducciones por donaciones con finalidad ecológica, por donaciones relativas al Patrimonio Cultural Valenciano y por donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana se deberá acreditar la efectividad de la donación efectuada, así como el valor de la misma, mediante **certificación expedida por la entidad donataria** en

la que, además del NIF y de los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria, se hagan constar los siguientes extremos:

- Fecha e importe del donativo, cuando éste sea dinerario.
- Documento público u otro documento auténtico acreditativo de la entrega del bien donado, cuando se trate de donaciones en especie. Tratándose de donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Cultural Valenciano, deberá constar en el certificado el número de identificación que en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano corresponda al bien donado. Asimismo, en la certificación expedida por la Consellería competente en materia de medio ambiente, si se trata de donaciones con finalidad ecológica, o por la Consellería competente en materia de cultura, en el resto de donaciones de bienes, deberá constar el valor de los bienes donados.
- Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.
- Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, cuando la donación se efectúe a favor de entidades sin fines lucrativos reguladas en la citada ley.

Sin perjuicio de lo anterior, **tratándose de donaciones en especie**, a la citada certificación deberá acompañarse otra acreditativa del valor de los bienes donados, cuya expedición corresponderá a la Consellería competente en cada caso por razón del objeto o finalidad de la donación.

Por el incremento de los costes de la financiación ajena en la inversión de la vivienda habitual.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

Para la aplicación de la presente deducción, deberán tenerse en cuenta los conceptos establecidos en la normativa estatal reguladora del IRPF relativos a vivienda habitual, adquisición, rehabilitación y adecuación por razón de discapacidad **(68)**.

Además, los contribuyentes deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Que hayan satisfecho en el período impositivo correspondiente al **ejercicio 2010** cantidades en concepto de **intereses derivados de un préstamo hipotecario a interés variable** para la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual o para la adecuación de la misma por razón de discapacidad.
- **Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda o que la adecuación de la misma por razón de discapacidad sea anterior a 1 de enero de 2010.**
- Que la **base liquidable general y del ahorro del contribuyente**, suma de las casillas ***618*** y ***630*** de las páginas 11 y 12 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **25.000 euros en tributación individual**.
  - **40.000 euros en tributación conjunta**.

Cuantía de la deducción:

El importe de la deducción se determinará aplicando el **porcentaje de deducción**, expresado con dos decimales, que corresponda a la situación del contribuyente **sobre la base de deducción**.

(68) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual" del Capítulo 16, páginas 434 y ss.

A este resultado se le restará el 33 por 100 de la diferencia positiva, si la hubiere, entre el importe de las rentas generadas en el ejercicio por los instrumentos de cobertura del riesgo de variación del tipo de interés de los préstamos hipotecarios, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE del 12), y el coste de dichos instrumentos de cobertura.

a) Porcentaje de deducción:

El porcentaje de deducción. que corresponda a la situación del contribuyente se aprobará mediante Decreto del Consell, una vez conocido el EURIBOR medio correspondiente a 2010.

De acuerdo con la letra s) del artículo 4.Uno de la Ley 13/1997, añadida por el artículo 29 de la Ley 16/2008, de 22 de diciembre de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, el porcentaje de deducción aplicable en función de la situación del contribuyente debe determinarse con arreglo al siguiente procedimiento:

En primer lugar, debe determinarse un porcentaje, expresado con dos decimales, que será el resultado de **multiplicar 0,33 por el cociente de la siguiente fracción**:

$\frac{\text{V.M. Euribor 2010} - 4{,}45}{\text{V.M. Euribor 2010}}$	Siendo: V.M. Euribor 2010: Valor medio del índice Euribor a un año del ejercicio 2010, establecido en 1,350 4,45: Euribor medio a un año del ejercicio 2007. (Ambos índices son los resultantes de los datos publicados por el Banco de España).

Posteriormente, **el resultado obtenido se multiplicará por el coeficiente que en cada caso corresponda de los siguientes**, según la situación del contribuyente:

Adquisición, rehabilitación o adecuación por discapacidad de la vivienda habitual antes de 20/01/2006	Si resulta procedente la compensación fiscal	0,80 s/ los primeros 4.507,59 euros 0,85 sobre el resto
	Si no resulta procedente la compensación fiscal	0,85 sobre toda la base

Adquisición, rehabilitación o adecuación por discapacidad de la vivienda habitual a partir de 20/01/2006	Sin aplicación de la deducción autonómica (1)	0,85 en adquisición o rehabilitación 0,80 en adecuación	
	Con aplicación de la deducción autonómica (1)	Dentro de los 2 años siguientes	0,817 s/ los primeros 4.507,59 euros 0,85 sobre el exceso
		Después de los 2 años siguientes	0,8335 s/ los primeros 4.507,59 euros 0,85 sobre el resto

(1) Se refiere a la deducción autonómica anteriormente comentada "Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual con utilización de financiación ajena".

b) Base máxima de deducción:

La base máxima de deducción es de:

* 9.015 euros anuales, en los supuestos de adquisición y rehabilitación de vivienda habitual.

* 12.020 euros anuales, en los supuestos de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad.

En todo caso, la base de deducción estará constituida por las cantidades satisfechas en el ejercicio en concepto de intereses, que den derecho, a su vez, a la aplicación de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual, sin tener en cuenta el coste ni las cantidades obtenidas de los instrumentos de cobertura del riesgo de variación del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE del 12).

Compatibilidad:

La aplicación de esta deducción resultará compatible con la deducción "Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual con utilización de financiación ajena".

▪ ***Importante:*** *en el ejercicio 2010 no procede la aplicación de esta deducción ya que el porcentaje de deducción resulta negativo.*

Por contribuyentes con dos o más descendientes.

Cuantía de la deducción:

• **10 por 100 del importe de la cuota íntegra autonómica**, en tributación individual o conjunta, una vez deducida de la misma las minoraciones para determinar la cuota líquida autonómica, excluida la presente deducción, a las que se refiere la normativa estatal reguladora del IRPF.

El citado importe se determina restando de la cuota íntegra autonómica, casilla ***699*** de la página 13 de la declaración, los importes consignados en las casillas ***701***, ***703***, ***705***, ***707***, ***709***, ***711***, ***713***, ***715*** y ***772*** de la citada página, correspondientes a la parte autonómica de las deducciones generales de normativa estatal, como el importe de las deducciones autonómicas, casilla ***717*** de la misma página 13, excluida la presente deducción.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

• Que los descendientes generen a favor del contribuyente el derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del IRPF. **(69)**

• Que la suma de las siguientes bases imponibles, general y del ahorro, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10**,** no sea superior a 24.000 euros:

a) Las de los contribuyentes que tengan derecho, por los mismos descendientes, a la aplicación del mínimo por descendientes.

b) Las de los propios descendientes que dan derecho al citado mínimo.

c) Las de todos los miembros de la unidad familiar que tributen conjuntamente con el contribuyente y que no se encuentren incluidos en las dos letras anteriores.

Por cantidades procedentes de ayudas públicas concedidas por la Generalitat en el marco de lo dispuesto en la Ley 6/2009, de 30 de junio, de la Generalitat, de protección a la maternidad.

Importe de la deducción:

• **270 euros por cada contribuyente**.

(69) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comenta en las páginas 400 y s.

Capítulo 18. Cuota líquida, cuota resultante de la autoliquidación, cuota diferencial y resultado de la declaración

Sumario

Introducción

Incremento de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores

Principales deducciones practicadas en ejercicios anteriores cuya pérdida del derecho determina la obligación de incrementar las cuotas líquidas

Cálculo de los intereses de demora

Deducciones de la cuota líquida total

Deducción por doble imposición de dividendos pendientes de aplicar, procedente del ejercicio 2006

Deducción por doble imposición internacional, por razón de las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero

Deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas

Deducción por doble imposición internacional en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional

Deducción por doble imposición en los supuestos de imputaciones de rentas por la cesión de derechos de imagen

Compensación fiscal por deducción en adquisición de la vivienda habitual adquirida antes del 20-01-2006

Compensación fiscal por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años en 2010

Retenciones deducibles correspondientes a rendimientos bonificados

Cuota resultante de la autoliquidación

Cuota diferencial

Retenciones e ingresos a cuenta

Pagos fraccionados

Cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes satisfechas por contribuyentes que han adquirido dicha condición por cambio de residencia

Retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de la Directiva 2003/48/CE del Consejo

Resultado de la declaración

Deducción por maternidad

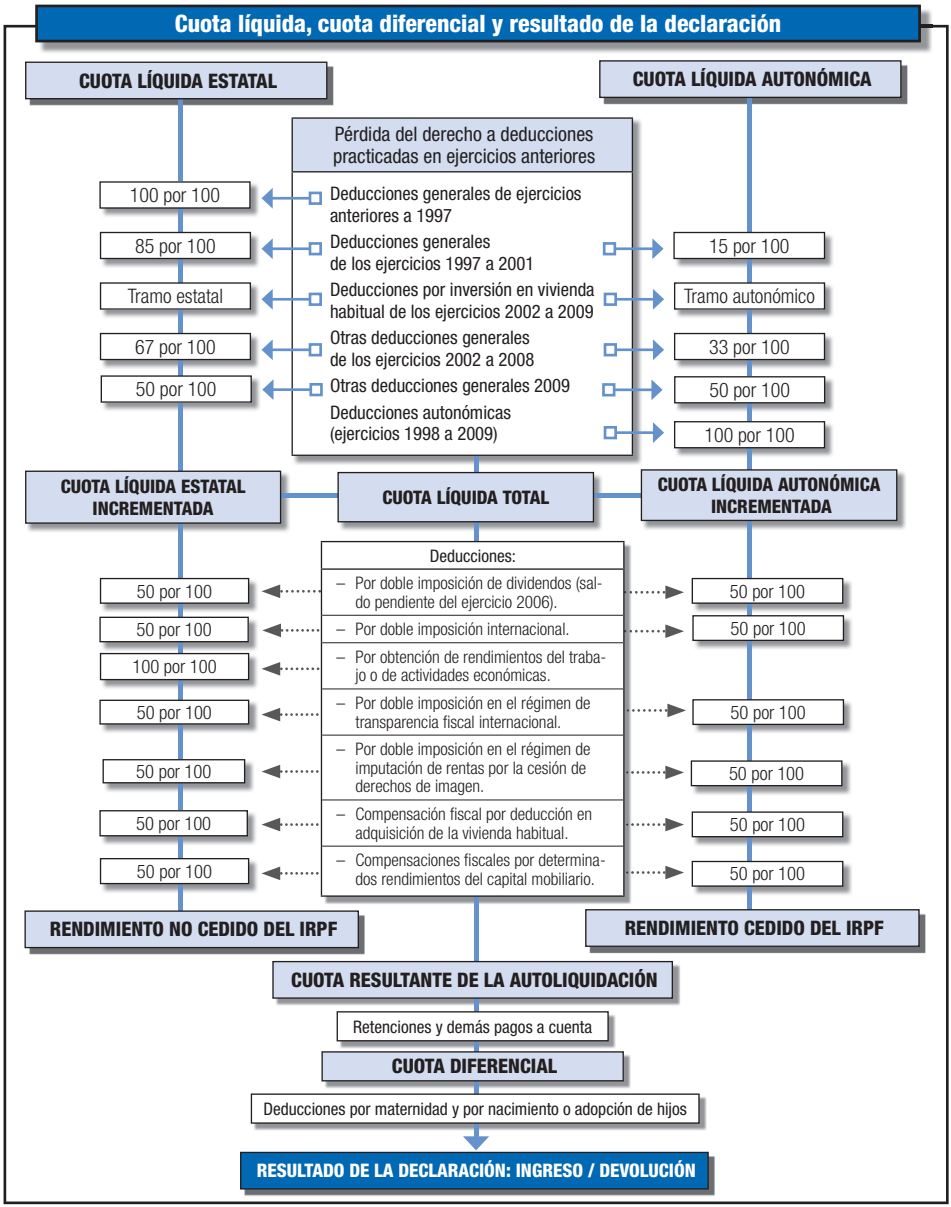
Deducción por nacimiento o adopción

Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente en el ejercicio 2010

Regularización de situaciones tributarias mediante la presentación de autoliquidación complementaria

Introducción

Una vez cuantificado el importe de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, y teniendo en cuenta la cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas, las operaciones restantes que deben realizarse se recogen, de forma gráfica y resumida, en el siguiente cuadro:



Incremento de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores

(Art. 59 y disposición transitoria tercera Reglamento IRPF)

Cuando en el año 2010 se hubiera incumplido alguno de los requisitos exigibles para consolidar el derecho a las deducciones ya practicadas y, en consecuencia, se pierda, en todo o en parte, el derecho a las mismas, el contribuyente vendrá obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica devengadas en el ejercicio 2010, las cantidades indebidamente deducidas, más los correspondientes intereses de demora. (1)

Las cuantías en las que proceda incrementar las cuotas líquidas, estatal y autonómica, deberán determinarse con arreglo al siguiente detalle:

- **Deducciones generales de la cuota correspondientes a ejercicios anteriores a 1997**:

El importe de las deducciones indebidas, cualquiera que fuere su naturaleza o concepto, más los intereses de demora se aplicarán en su totalidad a incrementar la cuota líquida estatal.

- **Deducciones generales de la cuota correspondientes a los ejercicios 1997 a 2001**:

El importe de las deducciones indebidas, cualquiera que fuere su naturaleza o concepto, más los intereses de demora se aplicarán en un 85 por 100 a incrementar la cuota líquida estatal y en un 15 por 100 a incrementar la cuota líquida autonómica.

- **Deducción por inversión en vivienda habitual de los ejercicios 2002 a 2009**:

El importe del tramo estatal de la deducción indebida más los intereses de demora se aplicará a incrementar la cuota líquida estatal y el importe del tramo autonómico más los correspondientes intereses de demora se aplicarán a incrementar la cuota líquida autonómica.

El importe del tramo estatal y el importe del tramo autonómico serán los practicados en las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2002 a 2009 que deban regularizarse. Así, por ejemplo, si se pierde el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual practicada en la declaración del ejercicio 2008, el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla ***700*** y el del tramo autonómico en la casilla ***701***, ambas de la página 12 de la declaración del citado ejercicio. Sin embargo, si la regularización afecta al ejercicio 2009, la determinación del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual debe efectuarse considerando una cesión del 50 por 100, así como el ejercicio de competencias normativas realizado por la respectiva Comunidad Autónoma. El tramo estatal, por su parte, vendrá determinado por la diferencia entre el importe total de la deducción por inversión en vivienda habitual practicada y el tramo autonómico de la misma.

En conclusión, el importe correspondiente al tramo estatal y al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual correspondiente al ejercicio 2009 puede determinarse de la siguiente forma:

a) Contribuyentes residentes en 2009 en la Comunidad Autónoma de Cataluña o en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears:

- **Tramo estatal**, es el resultado de sumar los importes reflejados en las casillas ***700*** y ***701*** de la página 13 de la declaración y de restar del mismo el importe consignado en la casilla ***772*** de la página 14. Es decir, (***700*** + ***701*** − ***772***).

(1) Véase el artículo 122.2, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18).

- **Tramo autonómico**, es el importe consignado en la casilla *772* de la página 14 de la declaración.

b) Contribuyentes residentes en 2009 en las restantes Comunidades Autónomas:

- **El tramo estatal y el tramo autonómico** son iguales y su importe coincide para cada uno de ellos con el reflejado en la casilla *772* de la página 14 de la declaración.

- **Restantes deducciones generales de la cuota de los ejercicios 2002 a 2008**:

El importe de las deducciones indebidas más los intereses de demora se aplicarán en un 67 por 100 a incrementar la cuota líquida estatal y en un 33 por 100 a incrementar la cuota líquida autonómica.

- **Restantes deducciones generales de la cuota del ejercicio 2009:**

El importe total resultante de sumar la parte estatal y la parte autonómica de las deducciones consignadas en la declaración del ejercicio 2009 que, por la pérdida del derecho a las mismas, proceda regularizar en el ejercicio 2010 más los intereses de demora se aplicarán en un 50 por 100 a incrementar la cuota líquida estatal y en un 50 por 100 a incrementar la cuota líquida autonómica.

- **Deducciones autonómicas de la cuota de los ejercicios 1998 a 2009**:

El importe de las deducciones autonómicas indebidas más los intereses de demora se aplicarán en su totalidad a incrementar la cuota líquida autonómica.

▪ ***Importante:*** *las deducciones incorrecta o indebidamente practicadas en el ejercicio en que se aplicaron deberán regularizarse mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria a la originariamente presentada en dicho ejercicio, sin que resulte aplicable este procedimiento de regularización.*

Principales deducciones practicadas en ejercicios anteriores cuya pérdida del derecho determina la obligación de incrementar las cuotas líquidas

Entre las deducciones practicadas en declaraciones de ejercicios anteriores cuya pérdida sobrevenida del derecho determina la obligación de incrementar la cuota líquida de la declaración del ejercicio 2010, cabe destacar las siguientes:

1. Deducciones generales de ejercicios anteriores por inversión empresarial.

Cuando en un ejercicio posterior a aquél en que se hubiesen aplicado las deducciones por inversión empresarial, se produzca el incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para consolidar el derecho a dichas deducciones, la regularización deberá realizarla el propio contribuyente en la declaración del ejercicio en que haya tenido lugar el incumplimiento, sumando a la cuota líquida del impuesto, en los términos comentados en los dos primeros puntos anteriores, el importe de las deducciones practicadas cuyo derecho se hubiese perdido por esta causa, más los intereses de demora correspondientes al período durante el cual se haya disfrutado de la deducción.

2. Deducciones generales o autonómicas de ejercicios anteriores por aportaciones a cuentas vivienda.

Se perderá el derecho a las deducciones practicadas por este concepto en ejercicios anteriores a 2010 cuando se produzcan alguna de las siguientes circunstancias:

Finalización del plazo de cuatro años sin que se efectúe la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual:

Con carácter general y sin perjuicio de la excepción que más abajo se comenta, se perderá el derecho a las deducciones practicadas en ejercicios anteriores cuando finalice el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta vivienda sin que se efectúe la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente.

- **Excepción: ampliación del plazo de cuatro años hasta 31 de diciembre de 2010 para materializar el saldo de las cuentas vivienda.** (2)

Los saldos de las cuentas vivienda existentes al vencimiento del plazo de cuatro años desde su apertura y que por la finalización del citado plazo debieran destinarse a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente en el período comprendido entre el día 1 de enero de 2008 y el 30 de diciembre de 2010 podrán destinarse a dicha finalidad hasta el 31 de diciembre de 2010 sin que ello implique la pérdida del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual.

Disposición total o parcial del saldo de la cuenta vivienda para fines distintos a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual:

Con carácter general y sin perjuicio de la excepción que más abajo se comenta, se perderá el derecho a las deducciones practicadas en ejercicios anteriores cuando el contribuyente titular de la cuenta vivienda hubiera dispuesto del saldo de la misma para fines distintos a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. En caso de disposición parcial, se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

Sin embargo, la simple transferencia de las cantidades depositadas de una cuenta vivienda a otra no implica disposición de las mismas para fines diferentes de la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual.

- **Excepción: disposiciones efectuadas entre el 1 de enero y el 2 de diciembre de 2008 para fines distintos de la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.** (3)

Cuando el plazo de cuatro años haya vencido en el período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 3 de diciembre de 2008 y el titular de la cuenta vivienda hubiera dispuesto entre los días 1 de enero y 2 de diciembre de 2008 del saldo de la cuenta vivienda para fines distintos a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, la ampliación del plazo de cuatro años estará condicionada a la reposición las cantidades dispuestas entre tales fechas, en la cuenta vivienda antigua o en una nueva, en caso de haber cancelado la cuenta anterior. Dicha reposición debió efectuarse antes del 31 de diciembre de 2008. **En estos casos, no se perderá el derecho a las deducciones practicadas en ejercicios anteriores**.

(2) Véase la disposición transitoria décima del Reglamento del IRPF, añadida por el artículo 8. Nueve del Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda (BOE del 2 de diciembre).

(3) Véase la nota anterior.

La posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda no cumple las condiciones que determinan el derecho a la deducción por este concepto:

Las condiciones y requisitos que debe cumplir la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual para otorgar derecho a la deducción por este concepto se comentan en las páginas 437 y siguiente del Capítulo 16.

3. Deducciones generales o autonómicas de ejercicios anteriores por cantidades invertidas en la adquisición o construcción de la vivienda habitual.

Con arreglo a la normativa vigente en los ejercicios en que se aplicaron las deducciones por este concepto, se perderá el derecho a las mismas cuando, con posterioridad a dichos ejercicios, se produzcan las siguientes circunstancias:

a) Incumplimiento del plazo continuado de tres años de ocupación de la vivienda, salvo que concurran circunstancias excepcionales que necesariamente exijan el cambio de domicilio. **(4)**

b) Haberse incumplido el plazo de cuatro años para la terminación de las obras, contado desde el inicio de la inversión, salvo que, por concurrencia de los requisitos legalmente establecidos, dicho plazo sea objeto de ampliación. **(5)**

Deberán restituir las cantidades deducidas en ejercicios anteriores, junto a los correspondientes intereses de demora, aquellos contribuyentes que, habiendo solicitado ampliación del plazo de cuatro años para construir la vivienda, hayan visto desestimada en el ejercicio 2009 su solicitud por la Administración.

c) Incumplimiento del plazo de doce meses, contados desde la fecha de adquisición o de terminación de las obras, para que el contribuyente habite de manera efectiva y con carácter permanente la vivienda, salvo que concurran circunstancias excepcionales que impidan la ocupación de la vivienda. **(6)**

d) Haber amortizado durante los primeros tres años más del 40 por 100 del importe total del préstamo obtenido para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, cuando se hubieran aplicado los porcentajes incrementados correspondientes a los supuestos de financiación ajena vigentes hasta 31 de diciembre de 2006.

En este caso la deducción indebida se computará multiplicando la diferencia entre los porcentajes incrementados de deducción (25 ó 20 por 100) y el porcentaje general del 15 por 100, por la cantidad sobre la que se aplicaron los porcentajes incrementados.

e) Haber amortizado durante los primeros tres años más del 40 por 100 del importe total del préstamo obtenido para la realización de obras de adecuación de la vivienda habitual por razones de minusvalía, cuando se hubieran aplicado los porcentajes incrementados correspondientes a los supuestos de financiación ajena vigentes hasta 31 de diciembre de 2006.

En este caso la deducción indebida se computará multiplicando la diferencia entre los porcentajes incrementados de deducción (25 ó 20 por 100) y el porcentaje general del 15 por 100, por la cantidad sobre la que se aplicaron los porcentajes incrementados.

---

(4) Véase dentro del Capítulo 16, el concepto de vivienda habitual, páginas 434 y s.

(5) Los requisitos y condiciones para la ampliación del plazo de cuatro años se comentan, dentro del Capítulo 16, en el apartado "Construcción o ampliación de la vivienda habitual", páginas 441 y ss.

(6) Véase dentro del Capítulo 16, el concepto de vivienda habitual, páginas 434 y s.

4. Deducciones por donaciones de bienes u obras de arte acogidas a la Ley 30/1994 o a la Ley 49/2002.

La pérdida del derecho a la deducción correspondiente por la realización de donaciones de bienes u obras de arte en favor de fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, o en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, puede producirse como consecuencia de la revocación de dichas donaciones.

5. Deducciones por inversiones o gastos en bienes de interés cultural y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial.

La pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores por los citados conceptos puede producirse por el incumplimiento del requisito de permanencia de los bienes del Patrimonio Histórico Español en el patrimonio del adquirente durante un plazo de cuatro años. (7)

6. Deducciones por cuenta ahorro-empresa.

Los supuestos que pueden dar lugar a la pérdida del derecho a la deducción practicada en ejercicios anteriores por cuenta ahorro-empresa se comentan detalladamente en la página 473 del Capítulo 16.

Cálculo de los intereses de demora (Art. 26 Ley General Tributaria)

Cuestiones generales:

Cuando las deducciones que proceda regularizar en la declaración correspondiente al presente ejercicio se hubieran practicado en declaraciones de diferentes ejercicios, los intereses de demora deberán determinarse por separado respecto de las cantidades deducidas en cada declaración, trasladando posteriormente la suma a la casilla que corresponda de las reflejadas en la página 13 de la declaración con los números ***723, 725, 727*** y ***729.***

- **Si las declaraciones en que se hubieran practicado las mencionadas deducciones resultaron a ingresar**, los intereses de demora correspondientes a las cantidades deducidas en cada una de ellas se determinarán en función del tiempo transcurrido entre la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio de que se trate y la fecha en que se presente la declaración del ejercicio 2010.

- **Si como resultado de la declaración en la que se practicaron las deducciones que ahora se restituyen se obtuvo una devolución**, el período de demora se computará desde la fecha en que ésta se hubiera percibido hasta la fecha de presentación de la declaración del ejercicio 2010.

A efectos del cálculo de los intereses de demora, las fechas de vencimiento de los plazos de presentación de las declaraciones positivas de los últimos ejercicios anteriores al 2010 y los tipos de interés de demora vigentes en cada uno de dichos ejercicios de acuerdo con lo establecido en las respectivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado son los que se recogen en los cuadros de la página siguiente:

(7) Véase, dentro del Capítulo 16, la página 454, en la que se recoge el período de permanencia de estos bienes en el patrimonio de su titular.

Vencimiento del plazo de presentación de las declaraciones a ingresar

Ejercicio	Fecha
1993	20-06-94
1994	20-06-95
1995	20-06-96
1996	20-06-97
1997	22-06-98
1998	21-06-99
1999	20-06-00
2000	20-06-01
2001	01-07-02
2002	30-06-03
2003	01-07-04
2004	30-06-05
2005	30-06-06
2006	02-07-07
2007	30-06-08
2008	30-06-09
2009	30-06-10

Tipos de intereses de demora vigentes en cada uno de los ejercicios que se indican

Ejercicio	Tipo vigente
1994	11,00
1995	11,00
1996	11,00
1997	9,50
1998	7,50
1999	5,50
2000	5,50
2001	6,50
2002	5,50
2003	5,50
2004	4,75
2005	5,00
2006	5,00
2007	6,25
2008	7,00
2009 (hasta el 31 de marzo)	7,00
2009 (desde el 1 de abril)	5,00
2010	5,00
2011	5,00

Reglas de cálculo:

Los intereses se calcularán aplicando al importe de la deducción indebida el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los ejercicios comprendidos entre la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio en que se efectuó la deducción indebida (o, en su caso, desde la fecha en que se obtuvo la devolución) y la fecha en que se presente la declaración correspondiente al ejercicio 2010.

La suma de los intereses de demora correspondientes a cada uno de dichos ejercicios determinará el importe total de los intereses de demora correspondientes a la deducción indebida.

En la determinación de los intereses de demora pueden distinguirse, a estos efectos, tres períodos:

- **Período inicial**, que comprenderá el número de días transcurrido desde el siguiente al que finalizó el plazo de declaración correspondiente al ejercicio en que se practicó la deducción que ahora se restituye (o, en su caso, desde la fecha en que se obtuvo la devolución) y el día 31 de diciembre de dicho año.

  La determinación del importe de los intereses de demora correspondientes a este período puede realizarse utilizando la siguiente fórmula de cálculo:

$$\text{Intereses demora período inicial} = \text{Importe de la deducción} \times \frac{\text{tipo de interés}}{100} \times \frac{\text{período (nº de días)}}{365 \text{ ó } 366}$$

  Como **tipo de interés** se tomará, expresado en tanto por 100, el tipo de interés de demora vigente en el ejercicio al que corresponda el período inicial.

- **Período intermedio**, que comprenderá cada uno de los años completos siguientes al período inicial, hasta el 31 de diciembre de 2010.

  La determinación de los intereses de demora correspondientes a cada uno de los años naturales comprendidos en este período puede realizarse mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Intereses demora de cada año} = \text{Importe de la deducción} \times \frac{\text{tipo de interés}}{100}$$

  Como **tipo de interés** se tomará, expresado en tanto por 100, el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los años integrantes de este período.

  No obstante, dado que en los ejercicios 1994, 1995 y 1996 estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (11 por 100), los intereses correspondientes a aquellos de dichos ejercicios que formen parte del período intermedio, podrán determinarse de forma global, multiplicando el mencionado tipo de interés de demora por el número de dichos años que integren el referido período. Esta misma regla podrá aplicarse en los ejercicios 1999 y 2000 para los que estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (5,5 por 100); para los ejercicios 2002 y 2003 en los que estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (5,5 por 100); para los ejercicios 2005 y 2006 en los que estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (5 por 100) y para los ejercicios 2008 y 2009 (hasta el 31 de marzo de 2009) en los que el tipo de interés de demora fue del 7 por 100. A partir del 1 de abril de 2009 el tipo de interés de demora es del 5 por 100.

- **Período final**, que es el comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el día de presentación de la declaración del ejercicio 2010.

  La determinación de los intereses correspondientes a este período puede realizarse mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Intereses demora período final} = \text{Importe de la deducción} \times \frac{5{,}00}{100} \times \frac{T_{11}}{365}$$

  T_{11} representa el número de días del período de demora comprendido en el año 2011, es decir, los transcurridos entre el 1 de enero y la fecha de presentación de la declaración del ejercicio 2010.

Ejemplo:

Don R.I.T. abrió el 30 de diciembre de 2006 una cuenta vivienda, en la que ha ido depositando diversas cantidades por las cuales ha practicado en cada ejercicio las correlativas deducciones en la cuota del Impuesto, con arreglo al siguiente detalle:

Año	Importe depositado	Deducciones practicadas
2006	6.010,12 euros	901,52 euros (15%)
2007	9.000,00 euros	1.350,00 euros (15%)
2008	9.015,18 euros	1.352,28 euros (15%)
2009	3.005,06 euros	450,76 euros (15%)

Por necesidades económicas, el 1 de febrero de 2010 dispuso de 9.015,18 euros de esta cuenta para fines distintos de la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. El 31 de diciembre de 2010, procedió a destinar el saldo a la primera adquisición de su vivienda habitual.

¿En qué cantidad deberá incrementar la cuota líquida estatal y autonómica de la declaración de 2010, si dicha declaración se presenta el día 30 de junio de 2011 y todas las declaraciones de los ejercicios anteriores fueron positivas, a excepción de la declaración del ejercicio 2006 que resultó a devolver y cuya devolución se produjo el día 30 de noviembre de 2007?.

Solución:

1. Importe de las deducciones indebidas.

Como ha dispuesto de 9.015,18 euros se produce la pérdida del derecho a las deducciones practicadas en ejercicios anteriores correspondientes a esta cantidad. A estos efectos, se entiende que el importe dispuesto corresponde a las primeras imposiciones que hizo en la cuenta, es decir, 6.010,12 euros corresponderán a la cantidad depositada en 2006 y 3.005,06 euros a la cantidad depositada en 2007. Por el resto de cantidades depositadas no perderá el derecho a las deducciones practicadas en virtud de la ampliación del plazo hasta el 31 de diciembre de 2010.

Solución (continuación):

Por consiguiente, el importe de las deducciones que procede reintegrar es:

Deducción practicada en la declaración de 2006: (toda la deducción)	901,52
Deducción practicada en la declaración de 2007: (15%/3.005,06)	450,76
Total	1.352,28

Del total de las deducciones indebidas, el importe correspondiente al tramo estatal (67% s/1.352,28 = 906,03) incrementará la cuota líquida estatal y el importe correspondiente al tramo autonómico (33% s/1.352,28 = 446,25) incrementará la cuota líquida autonómica.

A estas cantidades habrá que añadir los correspondientes intereses de demora, calculados por separado para las cantidades deducidas en cada uno de los dos ejercicios (901,52 euros en 2006 y 450,76 euros en 2007).

2. Importe de los intereses de demora.

2.1 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2006 (901,52 euros).

* Período inicial: del 30-11-07 al 31-12-07.

Considerando que la fecha en que se produjo la devolución fue el día 30 de noviembre de 2007 y que el tipo de interés de demora vigente en dicha fecha era el 6,25 por 100, resulta:

- Duración del período inicial (del 30-11-07 al 31-12-07) ..... 32 días
- Intereses de demora: (901,52 x 6,25 ÷ 100) x 32 ÷ 365 4,94

* Período intermedio: del 01-01-08 al 31-12-10.

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2008 y 31 de diciembre de 2010. El tipo de interés de demora vigente en cada uno de los años 2008, 2009 y 2010 era el 7 por 100 para 2008; 7 por 100 para 2009 hasta el día 31 de marzo y a partir del 1 de abril el 5 por 100 y el 5 por 100 para 2010. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2008: 901,52 x 7 ÷ 100 63,11
- Intereses de demora año 2009: (901,52 x 7 ÷ 100) x 90 ÷ 365 15,56
- Intereses de demora año 2009: (901,52 x 5 ÷ 100) x 275 ÷ 365 33,96
- Intereses de demora año 2010: 901,52 x 5 ÷ 100 45,08

* Período final: del 01-01-11 al 30-06-11.

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2011 y el día de presentación de la declaración de renta del ejercicio 2010, en este caso, el 30 de junio de 2011. El tipo de interés de demora vigente en dicho período es el 5 por 100.

- Días transcurridos en 2011 (del 01-01-11 al 30-06-11)..... 180 días
- Intereses de demora: (901,52 x 5 ÷ 100) x 180 ÷ 365 22,23

Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2006.

4,94 + 63,11 + 15,56 + 33,96 + 45,08 + 22,23 = 184,88 euros

2.2 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2007 (450,76 euros).

* Período inicial: del 01-07-08 al 31-12-08.

Es el período comprendido entre la fecha de presentación de la declaración del ejercicio 2007, que fue el 30 de junio de 2008 y el último día de dicho año. El tipo de interés vigente en este período era del 7 por 100.

- Duración del período inicial (del 30-06-08 al 31-12-08) ..... 184 días
- Intereses de demora: (450,76 x 7 ÷ 100) x 184 ÷ 365 15,91

* Período intermedio: del 01-01-09 al 31-12-10.

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2009 y el día 31 de diciembre de 2010. El tipo de interés vigente en 2009 era hasta el 31 de marzo el 7 por 100 y a partir del 1 de abril el 5 por 100 y en el ejercicio 2010 el 5 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2009: (450,76 x 7 ÷ 100) x 90 ÷ 365 7,78
- Intereses de demora año 2009: (450,76 x 5 ÷ 100) x 275 ÷ 365 16,98
- Intereses de demora año 2010: 450,76 x 5 ÷ 100 22,54

Solución (continuación):

* Período final: del 01-01-11 al 30-06-11.

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2011 y el día de presentación de la declaración de renta del ejercicio 2010, en este caso, el 30 de junio de 2011. El tipo de interés de demora vigente es el 5 por 100.

- Días transcurridos en 2011 (del 01-01-11 al 30-06-11)..... 180 días
- Intereses de demora: (450,76 x 5 ÷ 100) x 180 ÷ 365 11,11

Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2007.

15,91 + 7,78 + 16,98 + 22,54 + 11,11 = 74,32 euros

2.3 Intereses de demora a computar en la declaración de 2010.

- Correspondientes a la deducción indebida de 2006 184,88
- Correspondientes a la deducción indebida de 2007 74,32
- Intereses totales 259,20

El 67 por 100 de los intereses de demora incrementará la cuota líquida estatal (173,66 euros) y el 33 por 100 restante (85,54 euros) la cuota líquida autonómica.

Deducciones de la cuota líquida total

Deducción por doble imposición de dividendos pendientes de aplicar, procedente del ejercicio 2006 (Disposición transitoria séptima.4 Ley IRPF).

Objeto de la deducción:

Con la entrada en vigor el 01-01-2007 de la actual Ley del IRPF, desapareció la deducción por doble imposición de dividendos, como consecuencia del establecimiento de la exención de los dividendos, con el límite de 1.500 euros anuales. Véase las páginas 120 y s. del Capítulo 5.

No obstante, lo anterior, la deducción por doble imposición de dividendos procedente del ejercicio 2006 que, por insuficiencia de cuota líquida, no hubiera podido ser objeto de deducción en dichos ejercicio podrá aplicarse en el presente ejercicio, sin que como consecuencia de dicha aplicación pueda resultar una cuota líquida negativa. La deducción que, en su caso, corresponda en el presente ejercicio deberá hacerse constar en la casilla ***733*** de la página 13 de la declaración.

Deducción por doble imposición internacional, por razón de las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero (Art. 80 Ley IRPF).

Objeto de la deducción:

Esta deducción tiene por objeto evitar que una renta obtenida en el extranjero por contribuyentes del IRPF esté sujeta a este impuesto en España y también a un impuesto de naturaleza análoga en el extranjero.

Régimen general de la deducción.

En los supuestos en que, entre las rentas del contribuyente, figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, **se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes:**

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes como consecuencia de la obtención de dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el **tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable** gravada en el extranjero.

A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, debe diferenciarse el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen así determinado se expresará con dos decimales.

- ***Importante:*** *cuando se obtengan rentas en el extranjero o a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional comentada, sin que resulte de aplicación el procedimiento de eliminación de la doble imposición previsto en el artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11).*

Ejemplo:

En la declaración de renta del ejercicio 2010, de don A.B.T., de 30 años de edad, soltero y residente en Málaga, figuran las siguientes magnitudes:

- Base imponible general 36.060,73
- Base imponible del ahorro 12.020,24

Dentro de la base imponible general, cuyos componentes son todos positivos, figuran 6.010,12 euros obtenidos en el extranjero, habiendo satisfecho el contribuyente en el país de obtención por un impuesto de naturaleza análoga al IRPF la cantidad de 1.081,82 euros.

De forma análoga, en la base imponible del ahorro, cuyos componentes son todos positivos, figura una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial por importe de 6.010,12 euros y por la que ha satisfecho en el extranjero por un impuesto análogo al IRPF la cantidad de 1.016,62 euros.

Determinar la deducción por doble imposición internacional aplicable en la declaración del IRPF, ejercicio 2010, suponiendo que no existe convenio de doble imposición internacional entre España y el país de obtención de las rentas y que el contribuyente tiene derecho a una reducción de la base imponible general de 4.808,10 euros y a deducciones generales de la cuota por importe de 1.500,00 euros.

Solución:

Base imponible general	36.060,73
Reducciones de la base imponible general	4.808,10
Base liquidable general	31.252,63
Base imponible del ahorro y base liquidable del ahorro	12.020,24
1. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general (31.252,63).	
Escala general del impuesto:	
Hasta 17.707,20	2.124,86
Resto: 13.545,43 al 14%	1.896,36
Cuota 1 resultante	4.021,22
Escala autonómica del impuesto:	
Hasta 17.707,20	2.124,86
Resto: 13.545,43 al 14%	1.896,36
Cuota 2 resultante	4.021,22

Solución (continuación):

2. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar.

Dado que el importe de la base liquidable general (31.252,63) es superior al del mínimo personal y familiar (5.151), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general.

Escala general del impuesto:

5.151 al 12%	618,12
Cuota 3 resultante	618,12

Escala autonómica del impuesto:

5.151 al 12%	618,12
Cuota 4 resultante	618,12

3. Determinación de las cuotas correspondientes a la base liquidable general.

Cuota general estatal (Cuota 1 - Cuota 3): 4.021,22 - 618,12	3.403,10
Cuota general autonómica (Cuota 2 - Cuota 4): 4.021,22 - 618,12	3.403,10

4. Gravamen de la base liquidable del ahorro (12.020,24)

Gravamen estatal:

Hasta 6.000 al 9,5%: (6.000 x 9,5%)	570,00	
Desde 6.000,01 en adelante: (6.020,24 x 10,5%)	632,13	
Total		1.202,13

Gravamen autonómico:

Hasta 6.000 al 9,5%: (6.000 x 9,5%)	570,00	
Desde 6.000,01 en adelante: (6.020,24 x 10,5%)	632,13	
Total		1.202,13

5. Determinación de las cuotas íntegras:

Cuota integra general: (3.403,10 + 3.403,10)	6.806,20
Cuota integra del ahorro: (1.202,13 + 1.202,13)	2.404,26
Cuota íntegra total: (6.806,20 + 2.404,26)	9.210,46
Deducciones	1.500,00
Cuota líquida total	7.710,46

Deducción por doble imposición internacional (la menor de A o B):

A) Importe efectivo satisfecho en el extranjero:

Por rendimientos	1.081,82
Por ganancia patrimonial	1.016,62

B) Resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen, general y del ahorro, a la parte de base liquidable, general y del ahorro, gravada en el extranjero.

Tipo medio efectivo de gravamen general: **(1)**

[7.710,46 x (6.806,20 ÷ 9.210,46)] ÷ 31.252,63 x 100 = 18,23%

Tipo de gravamen del ahorro: **(2)**

[7.710,46 x (2.404,26 ÷ 9.210,46)] ÷ 12.020,24 x 100 = 16,74%

Parte de base liquidable general gravada en el extranjero: **(3)**

(31.252,63 x 6.010,12) ÷ 36.060,73	5.208,77
Parte de base liquidable del ahorro gravada en el extranjero **(4)**	6.010,12

Solución (continuación):

Impuesto soportado en España:

Parte de la base liquidable general (5.208,77 x 18,23%)	949,56
Parte de la base liquidable del ahorro (6.010,12 x 16,74%).....	1.006,09
Importe de la deducción por doble imposición internacional (949,56 + 1.006,09)	1.955,65

Notas al ejemplo:

(1) El tipo de gravamen general se determina mediante la siguiente operación:

$$\frac{\text{Cuota líquida total x (cuota íntegra general / cuota íntegra total)}}{\text{Base liquidable general}}$$

(2) El tipo de gravamen del ahorro se determina mediante la siguiente operación:

$$\frac{\text{Cuota líquida total x (cuota íntegra del ahorro / cuota íntegra total)}}{\text{Base liquidable del ahorro}}$$

(3) La parte de base liquidable general gravada en el extranjero se determina aplicando la reducción que proporcionalmente corresponde a los rendimientos obtenidos en el extranjero e integrados en la base liquidable. Dicha operación puede representarse mediante la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{(Base liquidable general x rendimientos obtenidos en el extranjero)}}{\text{Componentes positivos de la base imponible general}}$$

(4) Dado que en el presente ejemplo todos los componentes de la base liquidable del ahorro son positivos, la parte de base liquidable del ahorro gravada en el extranjero coincide con el importe obtenido en el extranjero, al no serle aplicable a la base liquidable del ahorro minoración alguna, puesto que el mínimo personal forma parte en su totalidad de la base imponible general y sobre la misma no se ha aplicado ninguna reducción.

Deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (Art. 80.bis Ley IRPF).

Concepto y cuantía de la deducción.

Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 12.000 euros anuales que obtengan rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas podrán aplicar sobre la cuota líquida total del impuesto minorada, en su caso, en la deducción por doble imposición de dividendos pendientes de aplicar y en la deducción por doble imposición internacional, por razón de las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, una deducción de la siguiente cuantía:

a) Cuando la base imponible sea igual o inferior a 8.000 euros anuales: 400 euros anuales.

b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales, el importe de la deducción será: 400 – 0,1 x (base imponible – 8.000).

A estos efectos, la base imponible del contribuyente es el resultado de sumar el importe de la base imponible general y la base imponible del ahorro, casillas ***455*** y ***465*** de la página 10 de la declaración.

Importe máximo de la deducción.

El importe de la deducción no podrá exceder del resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas minorados,

respectivamente, por las reducciones establecidas en los artículos 20 y, en su caso, de las reducciones a que se refiere el artículo 32 de la Ley del IRPF. **(8)**

A estos efectos, no se computarán los rendimientos del trabajo o de actividades económicas obtenidos en el extranjero en la medida en que por aplicación de la deducción por doble imposición internacional anteriormente comentada no hayan tributado efectivamente en el IRPF.

Se entenderá por tipo medio de gravamen el resultante de sumar los tipos medios de gravamen general, estatal y autonómico.

El tipo medio de gravamen general estatal es el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por aplicación de la escala general del impuesto entre la base liquidable general.

El tipo medio de gravamen general autonómico es el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por aplicación de la escala autonómica del impuesto que proceda entre la base liquidable general.

En ambos casos el tipo medio de gravamen general se expresará con dos decimales.

■ ***Importante:*** *en tributación conjunta, la cuantía total máxima de la deducción es de 400 euros, con independencia del número de miembros de la unidad familiar perceptores de rendimientos del trabajo o de actividades económicas. El límite máximo de deducción se calculará teniendo en cuenta la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas de todos los miembros de la unidad familiar, minorados, respectivamente, por las reducciones establecidas en los artículos 20 y 32 de la Ley del IRPF. Finalmente, la cuantía de esta deducción minorará en su totalidad la cuota líquida estatal o, en su caso, la cuota líquida incrementada estatal.*

Ejemplo:

Don A.M.D., soltero y residente en León, ha obtenido en el ejercicio 2010 rendimientos del trabajo por importe neto de 12.500 euros.

Asimismo ha obtenido 1.212,85 euros de una explotación agrícola, cuyo rendimiento neto determina en el método de estimación objetiva. Dicha cuantía figura como rendimiento neto de la actividad y como rendimiento neto reducido en la página 7 de su declaración. El resto de las rentas obtenidas por el contribuyente, todas ellas incluidas en la base imponible general, asciende a 130 euros.

Determinar el importe de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

Solución:

1. Determinación del tipo medio de gravamen:

Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general (10.924,85) **(1)**

Escala general del impuesto:	
10.924,85 x 12%	1.310,99
Cuota 1 resultante	1.310,99
Escala autonómica del impuesto:	
10.924,85 x 12%	1.310,99
Cuota 2 resultante	1.310,99

(8) La reducción por obtención de rendimientos del trabajo se comenta en las páginas 90 y s. del Capítulo 3. Por su parte, las reducciones aplicables a los rendimientos derivados de actividades económicas a que se refiere el artículo 32 de la Ley del IRPF se comentan en las páginas 202 y ss. del Capítulo 7; 239 del Capítulo 8 y 281 del Capítulo 9, en función del método de determinación del rendimiento neto utilizado por el titular de la actividad económica.

Solución (continuación):

Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar (5.151).

Escala general del impuesto:

5.151 x 12%		618,12
Cuota 3 resultante		618,12

Escala autonómica del impuesto:

5.151 x 12%		618,12
Cuota 4 resultante		618,12

Determinación de la cuota íntegra general:

Estatal (Cuota 1 - Cuota 3)		692,87
Autonómica (Cuota 2 - Cuota 4)		692,87
Tipo medio de gravamen estatal (692,87 ÷ 10.924,85) x 100	6,34 %	
Tipo medio de gravamen autonómico (692,87 ÷ 10.924,85) x 100	6,34 %	
Tipo medio de gravamen resultante (6,34 + 6,34)	12,68 %	

2. Importe de la deducción:

400 - [0,1 x (10.924,85 - 8.000)]	107,52

3. Determinación del límite máximo de la deducción:

El importe máximo de la deducción se determina de la siguiente forma:

Rendimientos netos reducidos del trabajo	9.582,00
Rendimiento neto reducido de actividades económicas	1.212,85
Total rendimientos netos reducidos	10.794,85
Aplicación del tipo medio de gravamen (10.794,85 x 12,68%)	1.368,79
Importe de la deducción **(2)**	107,52

(1) El importe de la base imponible general del contribuyente se determina a partir de los datos del enunciado de la siguiente forma:

- El rendimiento neto reducido del trabajo es el resultado de minorar el rendimiento neto del trabajo (12.500) en el importe correspondiente a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo:

  4.080 - [0,35 x (12.500 - 9.180)] = 2.918,00

  Es decir: (12.500,00 - 2.918,00) = 9.582,00

- El rendimiento neto reducido de la explotación agraria asciende a 1.212,85 euros y el importe neto de las restantes rentas incluidas en la base imponible general es de 130 euros.

En definitiva, la base imponible general asciende a: (9.582,00 + 1.212,85 + 130) = 10.924,85

(2) Al no exceder el importe de la deducción calculada (107,52) del resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la suma de los rendimientos netos reducidos del trabajo y de actividades económicas (1.368,79), la deducción aplicable es de 107,52 euros.

Deducción por doble imposición internacional en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional (Art. 91.8 Ley IRPF)

En los supuestos en que proceda la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional, será deducible por este concepto el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la

legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la inclusión.

La deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

▪ ***Importante:*** *en ningún caso, podrán deducirse los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.*

Deducción por doble imposición en los supuestos de imputaciones de rentas por la cesión de derechos de imagen (Art. 92.4 Ley IRPF).

En los supuestos de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, (9) los impuestos que pueden deducir por este concepto los declarantes que hayan incluido las rentas derivadas de dicha cesión son los siguientes:

a) El impuesto personal pagado, en España o en el extranjero, por la persona o entidad primera cesionaria de los derechos de imagen en la parte que corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que haya sido objeto de inclusión en el presente ejercicio.

b) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en su base imponible por el declarante.

c) El impuesto personal de naturaleza análoga al impuesto sobre la renta satisfecho por la persona física titular de la imagen en el extranjero o en España como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que corresponda a la contraprestación obtenida como consecuencia de la primera cesión de los derechos de imagen a la cesionaria.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la inclusión.

Límite máximo.

El importe de estas deducciones no podrá exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la imputación de renta por la cesión de derechos de imagen incluida en la base imponible.

▪ ***Importante:*** *en ningún caso, se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.*

Compensación fiscal por deducción en adquisición de la vivienda habitual adquirida antes del 20-01-2006 (Disposición transitoria decimotercera c) Ley IRPF).

Como consecuencia del nuevo régimen aplicable a la deducción por adquisición de vivienda habitual, en el que se suprimieron los porcentajes de deducción incrementados por utilización de financiación ajena contemplados en la normativa reguladora del IRPF vigente a 31-12-2006, la disposición transitoria decimotercera c) de la vigente Ley del IRPF establece que los

(9) Las condiciones y requisitos de la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen se comentan en el Capítulo 10, páginas 303 y ss.

contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda, en el supuesto de que la aplicación del nuevo régimen de deducción les resulte menos favorable que el regulado en el texto refundido de la Ley del IRPF vigente a 31 de diciembre de 2006, podrán aplicar una compensación fiscal con arreglo al procedimiento y condiciones que, a estos efectos, establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011 (BOE del 23) establece en su disposición transitoria octava el procedimiento para la práctica de esta compensación con arreglo a los siguientes requisitos:

Requisitos para la aplicación de la compensación.

- Que la vivienda habitual se hubiese **adquirido con anterioridad a 20 de enero de 2006 utilizando financiación ajena**.

Se entiende que el contribuyente ha adquirido su vivienda habitual utilizando financiación ajena cuando el importe financiado suponga, al menos, un 50 por 100 del valor de adquisición de la vivienda, siempre que durante los tres primeros años del préstamo no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe total solicitado. En caso de reinversión por enajenación de la anterior vivienda habitual, el porcentaje del 50 por 100 se entenderá referido al exceso de inversión que corresponda.

- Que en el presente ejercicio 2010 **proceda aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual** en los términos de la vigente normativa del IRPF, (10) al constituir su residencia habitual.

Importe de la compensación:

Cumplidos las anteriores requisitos, el importe de la deducción viene determinado por la suma de las deducciones correspondientes a la parte estatal y al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual, conforme a las reglas siguientes:

1ª Compensación correspondiente a la parte estatal de la deducción por adquisición de vivienda habitual.

La compensación correspondiente a la parte estatal de la deducción por adquisición de vivienda habitual viene dada por la diferencia positiva entre **el importe del incentivo teórico que hubiera correspondido al contribuyente de mantenerse la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006 y el tramo estatal de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto que proceda para 2010**.

- **El importe del incentivo teórico será el resultado de aplicar a las cantidades invertidas en 2010** en la adquisición de la vivienda habitual los porcentajes de deducción que a continuación se indican:
  - **Sobre los primeros 4.507,59 euros invertidos, el 10 por 100.**
  - **Sobre el exceso hasta 9.015 euros invertidos, el 7,50 por 100.**
- El importe resultante de aplicar a las cantidades invertidas en 2010 los porcentajes de deducción previstos en el tramo estatal para dicho ejercicio en la actual Ley reguladora del IRPF, que es el 7,50 por 100.

(10) Véase, dentro del Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 434 y ss.

2ª Compensación correspondiente al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

La compensación correspondiente a este tramo viene dada por la diferencia positiva entre el importe del incentivo teórico que hubiera correspondido al contribuyente de mantenerse la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006 y el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda que proceda para 2010.

a) El importe del incentivo teórico será el resultado de aplicar a las cantidades invertidas en 2010 los siguientes porcentajes:

- **Sobre los primeros 4.507,59 euros invertidos en 2010, el porcentaje incrementado de deducción** que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 79 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, en su normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, **resultaba de aplicación en esa Comunidad Autónoma una vez transcurrido dos años desde la adquisición de la vivienda habitual con financiación ajena, incrementado en 3,4 puntos porcentuales**.

- **Sobre el exceso hasta 9.015 euros, el porcentaje de deducción** que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 79 del citado texto refundido, en su normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, **resultaba de aplicación en esa Comunidad Autónoma para los supuestos de no utilización de financiación ajena, incrementado en 2,55 puntos porcentuales**.

A estos efectos, el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda no podrá ser inferior al que resultaría de aplicar el porcentaje de deducción que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 79 del citado texto refundido, en su normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, resultaba de aplicación en esa Comunidad Autónoma para los supuestos de no utilización de financiación ajena, incrementado en 2,55 puntos porcentuales.

b) El importe del tramo autonómico de deducción por inversión en vivienda habitual que proceda para 2010 que es, con carácter general, el 7,5 por 100 y para los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña el 6 por 100 para el régimen general y el 9 por 100 para el régimen especial. **(11)**

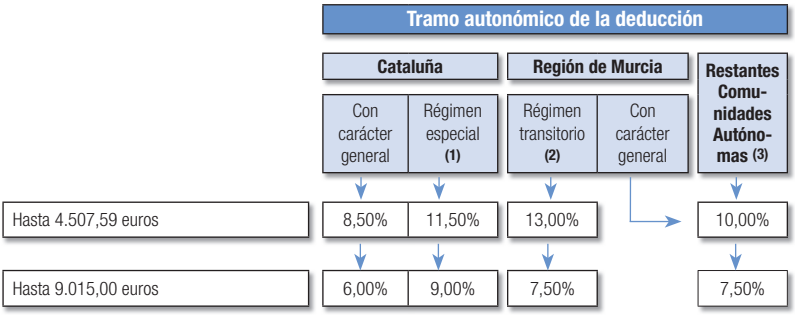
La cuantía de la deducción así calculada se restará de la cuota líquida total, consignando, a tal efecto, su importe en la casilla ***738*** de la página 13 de la declaración.

Determinación del incentivo teórico.

La determinación del incentivo teórico en el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual, puede determinarse aplicando a las cantidades invertidas en 2010 los porcentajes que se reproducen en el cuadro de la página siguiente que ya incorporan cada uno de ellos los incrementos de 3,4 y 2,55 puntos porcentuales.

(11) La aplicación en la Comunidad Autónoma de Cataluña de los porcentajes del 6 ó del 9 por 100 se comentan en el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual" página 440 del Capítulo 16.

Inversión en adquisición de vivienda habitual. Porcentajes de deducción para determinar el incentivo teórico



Notas al cuadro

(1) Régimen aplicable a los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- Tener 32 años o menos de edad en la fecha de devengo el Impuesto y que su base imponible no supere 30.000 euros.
- Haber estado en paro 183 días o más durante el ejercicio.
- Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
- Formar parte de una unidad familiar que incluya al menos un hijo en la fecha de devengo del Impuesto.

(2) Régimen aplicable a los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia que practicaron deducciones autonómicas por adquisición o rehabilitación de la misma vivienda habitual en alguno de los ejercicios 1998, 1999 y/o 2000, siempre que cumplan los requisitos establecidos por la normativa autonómica para tener derecho en el presente ejercicio a la deducción autonómica por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por jóvenes, con excepción del requisito relativo a la edad igual o inferior a 35 años. La aplicación de la deducción autonómica por adquisición de vivienda habitual por jóvenes era incompatible con la aplicación de este régimen transitorio.

(3) Incluye las demás Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla.

Ejemplo:

Doña V.G.C., adquirió su vivienda habitual en la Comunidad de Madrid en marzo de 2004, para cuya adquisición solicitó un préstamo hipotecario a 20 años con la Entidad financiera "Z". En el ejercicio 2010 ha satisfecho por dicho préstamo la cantidad de 9.616,19 euros, de los cuales 5.409,11 euros corresponden a intereses y el resto (4.207,08 euros) a amortización del principal.

Determinar el importe de la deducción por adquisición de vivienda habitual en el ejercicio 2010 y el importe de la compensación fiscal que, en su caso, pudiera aplicar la contribuyente, sabiendo que cumple todos los requisitos establecidos para aplicar el porcentaje incrementado de la deducción en concepto de financiación ajena de acuerdo con la normativa reguladora del IRPF vigente a 31-12-2006.

Solución:

Deducción por adquisición de vivienda en 2010:

Cantidades invertidas		9.616,19
Base máxima de deducción		9.015,00
Importe de la deducción:		
Tramo estatal:		
9.015,00 x 7,5%	676,13	
Tramo autonómico:		
9.015,00 x 7,5%	676,13	
Total deducción por adquisición de vivienda habitual 2010		1.352,26

Solución (continuación):

Determinación de la compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual en 2010.

1.- Deducción correspondiente a la parte estatal:

- Incentivo teórico que hubiera correspondido al contribuyente con la normativa vigente a 31-12-2006.

  4.507,59 x 10% 450,76

  4.507,41 x 7,50% 338,06

  Total incentivo teórico 788,82

Diferencia positiva en la parte estatal de la deducción (788,82 - 676,13) 112,69

2.- Deducción correspondiente al tramo autonómico:

- Incentivo teórico que hubiera correspondido al contribuyente con la normativa vigente a 31-12-2006.

  4.507,59 x 10% 450,76

  4.507,41 x 7,5% 338,06

  Total incentivo teórico 788,82

Diferencia positiva en el tramo autonómico de la deducción (788,82 - 676,13) 112,69

3.- Importe total de la compensación fiscal (112,69 +112,69) **(1)**..... 225,38

(1) El importe resultante 225,38 euros debe reflejarse en la casilla *738* de la página 13 de la declaración

Compensación fiscal por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años en 2010 (Disposición transitoria decimotercera b) Ley IRPF)

Ámbito de aplicación.

De acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23), tienen derecho a esta compensación fiscal los contribuyentes que en el período impositivo 2010 integren en la base imponible del ahorro cualquiera de los siguientes rendimientos del capital mobiliario:

a) Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006 y a los que, por tener un período de generación superior a dos años, hubiera resultado de aplicación el porcentaje de reducción del 40 por 100 previsto en la normativa reguladora del IRPF vigente a 31-12-2006. **(12)**

b) Rendimientos derivados de percepciones en forma de capital diferido procedentes de seguros de vida o invalidez contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006 y a los que hubiera resultado de aplicación los porcentajes de reducción establecidos en la normativa reguladora del IRPF vigente a 31-12-2006. **(13)**

(12) Los rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios con un período de generación superior a dos años podían reducirse en un 40 por 100 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24.2.a) del texto refundido de la Ley del IRPF, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, vigente a 31-12-2006.

(13) Los porcentajes de reducción aplicables a las percepciones de capital diferido procedentes de seguros de vida o invalidez ascendían, de acuerdo con lo establecido en los artículos 24.2.b) y 94 del texto refundido de la Ley del IRPF, al 40 por 100 o al 75 por 100.

Importe de la compensación.

La cuantía de esta compensación será la diferencia positiva entre las siguientes cantidades:

a) Importe resultante de aplicar los tipos de gravamen del ahorro previstos en el artículo 66.2 de la Ley del IRPF (19/21 por 100) al saldo positivo de integrar y compensar entre sí los rendimientos netos indicados en el apartado anterior.

b) El importe teórico de la cuota íntegra que hubiera resultado de haber integrado dichos rendimientos en la base liquidable general con aplicación de los porcentajes de reducción, 40 por 100 ó 75 por 100, que hubiera procedido aplicar de acuerdo con la normativa del IRPF vigente a 31-12-2006.

Importe teórico de la cuota íntegra:

La determinación del importe teórico de la cuota íntegra a que se refiere la letra b) anterior, se efectúa de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª Se determinará el saldo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos netos con derecho a la compensación, una vez aplicado sobre los mismos los porcentajes de reducción que en cada caso procedan.

Para la determinación de este saldo deberá tenerse en cuenta que, en el caso de rendimientos derivados de percepciones en forma de capital diferido procedentes de seguros de vida o invalidez, la reducción del 40 por 100 o del 75 por 100 sólo se aplicará a la parte del rendimiento neto total obtenido que corresponda a primas satisfechas hasta el 19 de enero de 2006, y a las posteriores cuando se trate de primas ordinarias previstas en la póliza original del contrato de seguro.

A efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima del contrato de seguro de capital diferido, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

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

- En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

A tal efecto, la entidad aseguradora deberá comunicar al contribuyente el importe de los rendimientos netos derivados de las percepciones en forma de capital diferido procedentes de seguros de vida e invalidez correspondientes a cada prima con aplicación de los porcentajes de reducción que correspondan.

2ª Cuando el saldo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos del capital mobiliario, una vez aplicados sobre los mismos los porcentajes de reducción correspondientes, sea cero o negativo, el importe teórico de la cuota íntegra será cero.

3ª Cuando el saldo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos del capital mobiliario, una vez aplicados sobre los mismos los porcentajes de reducción correspondientes, sea positivo, el importe teórico de la cuota íntegra será la diferencia positiva entre:

a) La cuota resultante de aplicar a la suma de la base liquidable general, casilla ***618*** de la página 11 de la declaración, más el saldo positivo obtenido por aplicación de la regla 1ª anterior la escala general y autonómica del impuesto.

b) La cuota correspondiente de aplicar las escalas general y autonómica del impuesto a la base liquidable general.

Aplicación de la compensación.

La cuantía de la compensación así determinada se restará de la cuota líquida después de la deducción que, en su caso corresponda, por la compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual, casilla ***739*** de la página 13 de la declaración.

Ejemplo 1:

Don J.V.C., residente en Ávila, ha percibido en el ejercicio 2010, entre otras rentas, 637,58 euros en concepto de intereses de un depósito a cuatro años y un día constituido en una entidad financiera el día 12 de enero de 2006.

Determinar el importe de la compensación fiscal por la percepción de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios con período de generación superior a dos años, sabiendo que la base liquidable general del ejercicio 2010 del contribuyente asciende a 28.325 euros y la base liquidable del ahorro a 637,58 euros.

Solución:

1. Aplicación del tipo del 19 por 100 al importe de los intereses percibidos por el depósito a cuatro años y un día:

   637,58 x 19% 121,14

2. Determinación del importe teórico de la cuota íntegra:

   a) Suma de la base liquidable general y del importe de los intereses del depósito reducidos por aplicación del porcentaje del 40 por 100:

   28.325 + (637,58 - 40% s/637,58) = 28.325 + 382,55 = 28.707,55

   b) Aplicación de las escalas de gravamen estatal y autonómica a la suma anterior resultante:

   Escala general:

Hasta 17.707,20	2.124,86	
Resto: 11.000,35 x 14%	1.540,05	
Total	3.664,91	

   Escala autonómica:

Hasta 17.707,20	2.124,86	
Resto: 11.000,35 x 14%	1.540,05	
Total	3.664,91	
Total cuota íntegra (3.664,91 + 3.664,91)		7.329,82

   c) Aplicación de las escalas de gravamen estatal y autonómica sobre la base liquidable general (28.325):

   Escala general:

Hasta 17.707,20	2.124,86	
Resto: 10.617,80 x 14%	1.486,49	
Total	3.611,35	

   Escala autonómica:

Hasta 17.707,20	2.124,86	
Resto: 10.617,80 x 14%	1.486,49	
Total	3.611,35	
Total cuota íntegra (3.611,35 + 3.611,35)		7.222,70

   d) Diferencia positiva de cuotas resultantes: (7.329,82 - 7.222,70) 107,12

3. Importe de la deducción: (121,14 - 107,12) **(1)** 14,02

(1) El importe resultante de esta operación, es decir, 17,02 euros debe reflejarse en la casilla ***739*** de la página 13 de la declaración

Retenciones deducibles correspondientes a rendimientos bonificados

Los beneficios procedentes del Impuesto sobre las Rentas del Capital reconocidos a las sociedades concesionarias de autopistas de peaje y a las restantes entidades a que se refiere la disposición transitoria undécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11), continúan aplicándose en la actualidad de acuerdo con las normas del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Dado que el tipo de gravamen aplicable sobre los intereses en el Impuesto sobre las Rentas del Capital era el 24 por 100 y que la bonificación otorgada ascendía al 95 por 100, el contribuyente perceptor de este tipo de rendimientos únicamente soporta una retención efectiva del 1,2 por 100 (24 x 5%). Sin embargo, el importe total de la bonificación que asciende al 22,8 por 100 (24 x 95%) también resulta deducible por aplicación del beneficio fiscal que transitoriamente sigue siendo aplicable. Ahora bien, esta última cuantía opera como una deducción de cuota sin generar derecho a devolución, por cuanto este derecho deriva de las cantidades efectivamente retenidas.

En consecuencia, en la casilla ***740*** de la página 13 del modelo de declaración, se hará constar el importe de las retenciones no practicadas efectivamente que, no obstante, tiene la consideración fiscal deducibles de la cuota, consignándose las retenciones efectivamente soportadas en la casilla correspondiente a las mismas.

Cuota resultante de la autoliquidación

La cuota resultante de la autoliquidación es el resultado de aplicar sobre la cuota líquida total o, en su caso, sobre la cuota líquida total incrementada las deducciones por doble imposición de dividendos, por doble imposición internacional, por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas, por doble imposición por la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, así como las compensaciones fiscales anteriormente comentadas por deducción en adquisición de vivienda habitual en el ejercicio 2010 o por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años en 2010 y las retenciones reducibles correspondientes a rendimientos bonificados.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley del IRPF, el exceso de pagos a cuenta respecto de la cuota resultante de la liquidación determinará la devolución derivada de la normativa del IRPF que, en cada caso, proceda efectuar.

- ***Importante:*** *la cuota resultante de la autoliquidación habrá de resultar una cantidad positiva o cero.*

Cuota diferencial

(Art. 79 Ley IRPF)

De la cuota resultante de la autoliquidación se deducirá el importe de los pagos a cuenta correspondientes al ejercicio 2010 (retenciones e ingresos a cuenta, pagos fraccionados y, en su caso, las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes satisfechas por contribuyentes que han adquirido dicha consideración por cambio de residencia), obteniéndose la **cuota diferencial**.

Retenciones e ingresos a cuenta

Las retenciones e ingresos a cuenta pueden provenir de las siguientes clases de rentas:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos del capital mobiliario.
- Por arrendamientos de inmuebles urbanos (constituya o no actividad económica).
- Por rendimientos derivados de actividades económicas (salvo arrendamientos de inmuebles urbanos).
- Por aplicación del régimen especial de atribución de rentas.
- Por imputaciones de agrupaciones de interés económicos y uniones temporales de empresas.
- Por imputaciones de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen.
- Por ganancias patrimoniales, incluidos premios.

Las personas y entidades obligadas a retener o a ingresar a cuenta están obligadas a expedir, en favor del contribuyente, certificación acreditativa de la retención practicada o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que hayan sido incluidos en el correspondiente resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF. **(14)**

La certificación con los requisitos anteriormente mencionados, deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Art. 108.3 Reglamento IRPF).

Pagos fraccionados

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, deducirán los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2010, según conste en los modelos 130 ó 131 presentados.

Cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes satisfechas por contribuyentes que han adquirido dicha condición por cambio de residencia

Las personas físicas que en el ejercicio 2010 hayan adquirido la condición de contribuyentes del IRPF, por haber pasado a tener su residencia habitual en territorio español a efectos de este impuesto, podrán deducir el importe que, en su caso, hubieran satisfecho en concepto de cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, siempre que se trate de cuotas de este impuesto devengadas en el ejercicio 2010.

Las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que, en su caso, hubieran sido practicadas durante el ejercicio 2010, tendrán para estos contribuyentes la consideración de pagos a cuenta del IRPF, por lo que el importe de las mismas se incluirá entre las retenciones e ingresos a cuenta que corresponda, atendiendo a la naturaleza de las rentas sobre la que se practicaron.

Retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de la Directiva 2003/48/CE del Consejo

Tienen la consideración de pagos a cuenta del IRPF las retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo,

(14) Véase la Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de 15 de diciembre de 1999, (BOE del 22), así como la Resolución de 31 de octubre de 2001, del citado Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT (BOE del 31).

de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (15)

Resultado de la declaración

La cuota diferencial, como regla general, constituye el resultado de la declaración. Sin embargo, en aquellos supuestos en que el contribuyente tenga derecho a la deducción por maternidad y/o a la deducción por nacimiento o adopción establecidas, respectivamente, en los artículos 81 y 81.bis de la Ley del IRPF, el resultado de la declaración vendrá determinado por las siguientes operaciones:

(±)	Cuota diferencial
(–)	Deducción por maternidad
(+)	Importe del abono anticipado de la deducción por maternidad
(–)	Deducción por nacimiento o adopción
(+)	Importe del abono anticipado de la deducción por nacimiento o adopción
(=)	**Resultado de la declaración (a ingresar o a devolver)**

Si el resultado de la declaración es una cantidad positiva, no olvide ingresar su importe, bien sea la totalidad o el primer plazo, dentro del período comprendido entre los días 3 de mayo y 30 de junio de 2011, ambos inclusive, en cualquiera de las entidades colaboradoras autorizadas (Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de crédito).

Si el resultado de la declaración es una cantidad negativa, el contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de la cantidad que resulte a su favor, solicitud que debe efectuarse en el documento de ingreso o devolución modelo 100.

El importe de la devolución no podrá exceder de la suma de la cantidad reflejada en la casilla ***754*** en concepto de pagos a cuenta más la suma de las diferencias, de ser positivas, entre las cantidades reflejadas en las casillas ***756*** y ***757***, y ***758*** y ***759***, respectivamente, de la declaración relativas a las deducciones por maternidad y por nacimiento o adopción.

Deducción por maternidad (Arts. 81 Ley IRPF y 60 Reglamento).

Concepto y beneficiarios de la deducción.

El artículo 81 de la Ley del IRPF regula la deducción por maternidad que minora la cuota diferencial del IRPF y que podrán aplicar las siguientes personas:

a) Las mujeres con hijos menores de tres años en las que concurran las siguientes circunstancias:

- **Que tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes** por los hijos a que se refiere esta deducción. (16)
- **Que realicen una actividad por cuenta propia o ajena.**
- **Que estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad**.

(15) Véase el artículo 99.11 de la Ley del IRPF.

(16) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 400 y s.

b) El padre o tutor, **en caso de fallecimiento de la madre o cuando ostente la guarda o custodia de forma exclusiva** y cumpla los requisitos comentados en la letra a) anterior.

En el supuesto de existencia de varios contribuyentes con derecho a la deducción por maternidad respecto del **mismo tutelado o acogido**, su importe deberá repartirse entre ellos por partes iguales.

- ***Importante:*** *con la única excepción de los supuestos señalados en la letra b) anterior, la deducción por maternidad corresponde íntegra y exclusivamente a la madre, siempre que cumpla los requisitos indicados para tener derecho a la misma. En consecuencia, en ningún caso distinto de los mencionados será admisible la aplicación de la deducción por parte del padre ni tampoco el reparto o prorrateo de la misma entre el padre y la madre.*

Hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción.

a) Los hijos por naturaleza, desde el mes de su nacimiento hasta el mes anterior a aquél en que cumplan los tres años de edad, ambos inclusive.

b) Los hijos adoptados y los menores vinculados al contribuyente por razón de tutela o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente.

En este caso, la deducción se podrá practicar durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil, siempre que el adoptado o acogido fuese menor de edad en el momento de la adopción o acogimiento.

Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

Cuando tenga lugar la **adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento**, o cuando se produzca un cambio en la situación del acogimiento, la deducción se practicará durante el tiempo que reste hasta agotar el plazo máximo de tres años anteriormente citado.

Importe y límite de la deducción.

El importe de la deducción por maternidad correspondiente a cada hijo que otorgue derecho a la misma es de **100 euros por cada mes** del período impositivo **en que concurran de forma simultánea los requisitos** anteriormente comentados.

La determinación de los hijos que dan derecho a la deducción se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes. En consecuencia, en caso de hijos por naturaleza se computará por entero el mes de nacimiento, sin que se compute el mes en que el hijo cumpla los tres años de edad.

Por lo que respecta al requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad, éste se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.

El importe de la deducción por maternidad por cada hijo que otorgue derecho a la misma no podrá superar ninguna de las dos cantidades que a continuación se señalan:

a) 1.200,00 euros anuales.

b) El importe de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo posterior al nacimiento, adopción o acogimiento.

A estos efectos, se computarán las cotizaciones y cuotas correspondientes a los meses en que el hijo genere derecho a deducción y en los que se cumplan todos los requisitos para aplicarla. El cómputo se efectuará por los importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder por la situación personal del afiliado o mutualista e incluyendo en dicho importe íntegro las cuotas correspondientes al trabajador y al empleador.

Abono anticipado de la deducción.

Los **contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción** por maternidad **pueden solicitar** a la Agencia Estatal de Administración Tributaria **su abono de forma anticipada** por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimos que a continuación se indican:

a) Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante al menos quince días de cada mes, en el Régimen general o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

b) Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50 por ciento de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en el párrafo anterior.

c) Trabajadores por cuenta ajena en alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el mes y que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período.

d) Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes especiales de la Seguridad Social no citados en los párrafos anteriores o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días en el mes.

La solicitud del abono anticipado de la deducción debe ajustarse al modelo 140 aprobado por la Orden HAC/3352/2007, de 19 de noviembre, (BOE del 20). Conforme a la citada Orden, una vez efectuada la solicitud, no es preciso reiterarla durante el período de tiempo a que se tenga derecho al abono anticipado de la deducción, salvo que se comunique el alta de nuevos hijos.

También debe utilizarse el modelo 140 para comunicar el incumplimiento de los requisitos establecidos para la percepción del abono anticipado, así como para la comunicación de las siguientes variaciones:

a) Fallecimiento del beneficiario con derecho al abono anticipado de la deducción.

b) Baja del beneficiario en la Seguridad Social o Mutualidad.

c) Cambio de residencia del beneficiario al extranjero o del resto del territorio español a los Territorios Históricos del País Vasco o a la Comunidad Foral de Navarra.

d) Renuncia del beneficiario al cobro anticipado de la deducción.

e) Cambio de régimen de la Seguridad Social o Mutualidad del beneficiario.

f) Baja de alguno de los hijos, a efectos de la deducción, por fallecimiento, por cese de la convivencia, por pérdida de la guarda y custodia, por obtener rentas superiores a 8.000 euros, o por obtener rentas que determinen la obligación de presentar declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

Aplicación de la deducción en la declaración del IRPF

La deducción por maternidad minora la cuota diferencial, con independencia de que dicha cuota diferencial resulte positiva o negativa. En consecuencia, el importe de la deducción deberá hacerse constar en la declaración del ejercicio en el apartado correspondiente a "Cuota diferencial y resultado de la declaración", casilla ***756*** de la página 14 del modelo de declaración.

Los contribuyentes a quienes, por haberlo solicitado en su momento, la Agencia Tributaria hubiera satisfecho cantidades mensuales en concepto de abono anticipado de la deducción por maternidad, deberán consignar en la casilla ***757*** de la página 14 de la declaración la suma de dichas cantidades que correspondan al ejercicio 2010.

■ ***Importante:*** *no serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a la deducción por maternidad que corresponda.*

Ejemplo:

Doña P.C.A. ha estado dada de alta en el Régimen General de la Seguridad Social durante todo el año 2010, ascendiendo a 1.800,00 euros los importes íntegros de las cotizaciones y cuotas anuales devengadas al citado Régimen.

Doña P.C.A. tiene dos hijos, el mayor, nacido el 13 de agosto de 2007, y el menor, nacido el 31 de enero de 2010.

Determinar el importe de la deducción por maternidad correspondiente al ejercicio 2010 y el resultado de su declaración, sabiendo que la cuota diferencial de la misma asciende a 1.825,30 euros y que la contribuyente no ha solicitado el pago anticipado de la deducción.

Solución:

Deducción correspondiente al hijo mayor:

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 7 meses
- Importe de la deducción (7 meses x 100,00 euros) 700,00
- Límite de la deducción por hijo (1.200,00 euros). **(1)**

Deducción correspondiente al hijo menor:

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses
- Importe de la deducción (12 meses x 100,00 euros) 1.200,00
- Límite de la deducción por hijo (1.200,00 euros) **(1)**

Cuota diferencial	1.825,30
Deducción por maternidad (700,00 + 1.200,00)	1.900,00
Resultado de la declaración (1.825,30 - 1.900,00)	- 74,70

(1) Prevalece el importe de 1.200,00 euros anuales por cada hijo, al ser superior el importe de las cotizaciones y cuotas devengadas a la Seguridad Social (1.800,00 euros).

Deducción por nacimiento o adopción (Art. 81 bis Ley IRPF).

La Ley 35/2007, de 15 de noviembre por la que establece la deducción por nacimiento o adopción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción (BOE del 16), regula una nueva deducción fiscal en el IRPF por el nacimiento o adopción de hijos.

Beneficiarios de la deducción.

a) En caso de nacimiento:

Tendrá derecho a la deducción la madre, siempre que el nacimiento se haya producido en territorio español. En los supuestos de fallecimiento de la madre sin haber solicitado la percepción anticipada de la deducción, será beneficiario el otro progenitor.

b) En caso de adopción, siempre que ésta se haya constituido o reconocido por autoridad española competente:

- En la adopción por personas de distinto sexo, tendrá derecho a la deducción la mujer. En los supuestos de fallecimiento de la mujer sin haber solicitado el abono anticipado de la deducción, será beneficiario el otro adoptante.

- Si las personas adoptantes fuesen personas del mismo sexo, tendrá derecho a la deducción aquella que ambas determinen de común acuerdo.

- Si la adopción se produce por una sola persona, ésta será quien tenga derecho a la deducción.

  No obstante, el adoptante no tendrá derecho a la deducción cuando se produzca la adopción de un menor por una sola persona y subsista la patria potestad de uno de los progenitores.

Requisitos de la deducción.

Para tener derecho a la deducción por nacimiento o adopción, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

• Que se trate de nacimientos producidos entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2010, así como de adopciones que se hubieran constituido dentro de las citadas fechas, siempre que la inscripción del descendiente en el Registro Civil se haya efectuado antes del 31 de enero de 2011.

• Que la persona beneficiaria hubiera residido de forma legal, efectiva y continuada en territorio español durante al menos los dos años inmediatamente anteriores al hecho del nacimiento o la adopción.

Para aquellas personas que carezcan de la nacionalidad española, la situación de residencia se determinará conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, en los tratados internacionales y en los convenios que se establezcan con el país de origen.

• Que en la persona beneficiaria, contribuyente del IRPF, concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que, en el momento del nacimiento o la adopción, realice una actividad por cuenta propia o ajena por la cual esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

b) Que, en el período impositivo anterior (2009), hubiera obtenido rendimientos o ganancias de patrimonio, sujetos a retención o ingreso a cuenta, o rendimientos de actividades económicas por los que se hubieran efectuado los correspondientes pagos fraccionados.

▪ ***Importante:*** *en ningún caso tendrán derecho a deducción en el IRPF por este concepto las personas que, por el mismo nacimiento o adopción, hayan percibido la prestación económica no contributiva de la Seguridad Social por nacimiento o adopción de hijo a que se refieren los artículos 188 bis y siguientes del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, consistente en un pago único de 2.500 euros. En estos supuestos, no deberá cumplimentarse ninguna de las casillas* ***758*** *y* ***759*** *de la página 14 de la declaración.*

Importe de la deducción.

Cumpliéndose los requisitos y condiciones señalados anteriormente, la cuantía de esta deducción **es de 2.500 euros por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo correspondiente al año natural 2010** cuya inscripción en el Registro Civil se haya efectuado antes del 31 de enero de 2011.

Percepción de forma anticipada de la deducción.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.bis de la Ley del IRPF, añadido por la citada Ley 35/2007, de 15 de noviembre, las personas beneficiarias de esta deducción pueden solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de su importe de forma anticipada.

En estos supuestos, las contribuyentes que hubieran percibido a lo largo del ejercicio 2010 el abono anticipado de la deducción por nacimiento o adopción correspondiente al año 2010, consignarán el importe percibido en la casilla ***759*** de la página 14 de la declaración.

- ***Importante:*** *la cuantía del abono anticipado que debe consignarse en la casilla* ***759*** *es independiente del que, en su caso, se hubiera reflejado en la casilla* ***758*** *anterior en concepto de deducción por nacimiento o adopción.*

Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente en el ejercicio 2010

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

La determinación del importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente en el ejercicio 2010 da cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19), relativo a la necesidad de que los modelos de declaración del IRPF permitan hacer visible el carácter cedido de este impuesto.

A tal efecto, los contribuyentes, con excepción de los que en el ejercicio 2010 hayan tenido su residencia habitual en el extranjero o en las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta o Melilla, cumplimentarán el apartado "O" de la página 14 de la declaración para determinar el importe del IRPF que corresponde a su Comunidad Autónoma de residencia.

La determinación de este importe se realizará conforme a las siguientes operaciones: **(17)**

(+) Cuota líquida autonómica incrementada, casilla *731*

(–) El 50 por 100 de los importes correspondientes a:

- Deducción por doble imposición de dividendos, casilla *733*.
- Deducción por doble imposición internacional, casilla *734*.
- Deducción por doble imposición internacional en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, casilla *736*.
- Deducción por doble imposición en los supuestos del régimen de imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen, casilla *737*.
- Compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual, casilla *738*.
- Compensación fiscal por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años, casilla *739*.

(=) Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente.

(17) La representación gráfica de estas operaciones se contiene en el cuadro de la página 574.

Regularización de situaciones tributarias mediante la presentación de autoliquidación complementaria

Los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas que hayan motivado la realización de un ingreso inferior al que legalmente hubiera correspondido o la realización de una devolución superior a la procedente, deben regularizarse mediante la presentación de una autoliquidación complementaria a la originariamente presentada. **(18)**

También deben regularizarse mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias, aquellas situaciones o circunstancias sobrevenidas que motiven la pérdida del derecho a una reducción o exención ya aplicada en una declaración anterior.

No obstante, la pérdida del derecho a determinadas deducciones, tal y como se ha comentado en este mismo Capítulo en el epígrafe "Incremento de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores", debe regularizarse en la autoliquidación del ejercicio en que se hubiera producido el incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos para la consolidación del derecho a dichas deducciones.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), también se podrá presentar autoliquidación complementaria para solicitar una devolución inferior a la autoliquidada en la declaración originaria, en el supuesto de que la devolución no haya sido efectuada por la Administración tributaria.

Las autoliquidaciones complementarias, que podrán originar un importe a ingresar o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada en el supuesto de que la devolución solicitada no haya sido todavía efectuada por la Administración tributaria, deberán realizarse en los impresos correspondientes al ejercicio que es objeto de regularización.

Deberá, pues, presentarse autoliquidación complementaria en los términos anteriormente comentados, cuando, con posterioridad a la presentación de la declaración originaria, se produzcan alguno de los siguientes supuestos:

Percepción de atrasos de rendimientos del trabajo (Art. 14.2 b) Ley IRPF).

Deberá presentarse autoliquidación complementaria cuando, por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles. Dichas cantidades deberán imputarse a los períodos impositivos en que fueron exigibles, practicándose, en su caso, la correspondiente autoliquidación complementaria. **(19)**

Dicha autoliquidación complementaria, que no comportará sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del plazo inmediato siguiente de declaraciones por el IRPF.

Así, si los atrasos se perciben entre el 1 de enero y el 2 de mayo del año 2011, la autoliquidación complementaria deberá presentarse en dicho año antes de finalizar el plazo de presentación de declaraciones del ejercicio 2010 (hasta el 30 de junio de 2011), salvo que se trate de atrasos del ejercicio 2010, en cuyo caso se incluirán en la propia declaración de dicho ejercicio.

Si se perciben desde el día 3 de mayo de 2011 en adelante, la autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo existente entre la percepción de los atrasos y el final del plazo de declaración del ejercicio 2011.

---

(18) La rectificación de errores u omisiones padecidos en autoliquidaciones anteriormente presentadas que originen un perjuicio al contribuyente se comenta en el Capítulo 1, páginas 27 y s.

(19) Véase, el epígrafe "Imputación temporal de los rendimientos del trabajo" del Capítulo 3, páginas 92 y s.

Pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia (Arts. 14.3 Ley IRPF y 63.2 Reglamento).

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.3 de la Ley del IRPF, deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por el citado impuesto. Para ello, deberá practicarse, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

Disposición de derechos consolidados por mutualistas, partícipes o asegurados (Arts. 51.8, disposición adicional undécima Ley IRPF y 50 del Reglamento).

En los casos de disposición de derechos consolidados por mutualistas de mutualidades de previsión social, incluida la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales, así como por los partícipes de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, en supuestos distintos de los previstos en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como por los partícipes o asegurados de los restantes sistemas de previsión social, el contribuyente deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, presentando autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora.

Las autoliquidaciones complementarias se presentarán en el plazo que media entre la fecha de la disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la disposición anticipada. **(20)**

Disposición de bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de personas con discapacidad (Art. 54.5 a) y b) Ley IRPF).

La disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de personas con discapacidad efectuada en el período impositivo en que se realizó la aportación o en los cuatro siguientes tiene las siguientes consecuencias fiscales:

a) En el aportante contribuyente del IRPF.

El aportante deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan.

La autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

b) En el titular del patrimonio protegido que recibió la aportación.

El titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la aplicación de la exención recogida

(20) Véase, dentro del Capítulo 13, el apartado "Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social", páginas 377 y ss., así como el relativo al "Reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel", páginas 392 y s.

en la letra w) del artículo 7 de la Ley del IRPF, mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan. (21)

La autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

c) Si el aportante fue un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

En este supuesto deberá distinguirse según que el titular del patrimonio protegido sea trabajador de la sociedad o dicha condición la tenga alguno de sus parientes, su cónyuge o la persona que lo tenga a su cargo.

En el primer caso, la regularización, en los términos anteriormente comentados deberá efectuarla el propio titular del patrimonio protegido y, en el segundo caso, dicha regularización deberá efectuarla el pariente, cónyuge o persona que lo tenga a su cargo y que sea trabajador de la sociedad.

El trabajador titular del patrimonio protegido deberá comunicar al empleador que efectuó las aportaciones las disposiciones que se hayan realizado en el período impositivo. Cuando la disposición se hubiera efectuado en el patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la citada comunicación también deberá efectuarla dicho trabajador.

Cambios de residencia entre Comunidades Autónomas cuyo objeto principal consista en lograr una menor tributación efectiva (Art. 72.2 y 3 Ley IRPF).

En los supuestos en que el cambio de residencia a otra Comunidad Autónoma tenga por objeto lograr una menor tributación efectiva en el IRPF y, en virtud de lo previsto en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF se estime que no se ha producido dicho cambio a efectos fiscales, el contribuyente deberá presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF, se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al rendimiento cedido del IRPF, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del IRPF sea superior en, al menos, un 50 por ciento a la del año anterior al cambio. En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, su tributación efectiva por el IRPF sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

El plazo de presentación de estas autoliquidaciones complementarias finalizará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el IRPF correspondientes al año en que concurran las circunstancias que determinen la inexistencia del cambio de residencia a efectos fiscales.

(21) El comentario de la exención correspondiente a los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones realizadas a patrimonios protegidos, así como a los derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad se realiza en la página 44 del Capítulo 2.

Pérdida total o parcial del derecho a la exención por reinversión en vivienda habitual (Art. 41.4 Reglamento IRPF).

Debe presentarse autoliquidación complementaria cuando, con posterioridad a la aplicación de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual, se hubiera perdido, total o parcialmente, el derecho a dicha exención.

La pérdida del derecho a la citada exención puede producirse como consecuencia de:

- No haberse efectuado la reinversión dentro del plazo legalmente establecido.
- Haberse incumplido cualquier otra de las condiciones que determinan el derecho al mencionado beneficio fiscal. **(22)**

La autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración, correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Pérdida de la exención de determinadas retribuciones en especie (Art. 43.2.3º Reglamento IRPF).

Deberá presentarse autoliquidación complementaria cuando, con posterioridad a la aplicación de la exención, se hubiera perdido por parte de los trabajadores en activo de las sociedades, el derecho a no considerar como retribución en especie la percepción de acciones o participaciones de la sociedad para la que trabajan, o bien de otra sociedad del grupo, en los términos y condiciones establecidos en el artículo 43 del Reglamento del IRPF

La pérdida de la exención podrá producirse como consecuencia de haberse incumplido el plazo de mantenimiento de dichas acciones o participaciones o cualquier otro de los requisitos previstos en el citado artículo. **(23)**

La autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Pérdida de la reducción del 40 por 100 en los planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones (Art. 73.3 Reglamento IRPF).

En los planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones regulados en el artículo 18.2 de la Ley del IRPF, el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones o participaciones adquiridas, al menos, durante tres años, motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con intereses de demora, en el plazo que media entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

(22) Véase, dentro del Capítulo 11, las condiciones y requisitos que determinan la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente por reinversión en otra vivienda habitual del importe obtenido en la transmisión de la anterior, páginas 354 y ss.

(23) Las condiciones y requisitos que deben cumplirse para que la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo no tenga la consideración de retribuciones en especie se comentan en la página 73.

Pérdida de la exención de la indemnización percibida por despido o cese (Art. 73.1 Reglamento IRPF).

Cuando, con posterioridad a la aplicación de la exención de la indemnización por despido o cese del trabajador, se produzca la pérdida del derecho a la misma, deberá presentarse la correspondiente autoliquidación complementaria.

La pérdida del derecho a la exención se producirá en el supuesto que, dentro de los tres años siguientes al despido o cese del trabajador, éste vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla. **(24)**

La autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, deberá presentarse entre la fecha en que el trabajador vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia.

Recompra de elementos patrimoniales que hayan originado pérdidas computadas en la declaración (Art. 73.2 Reglamento IRPF).

Cuando el contribuyente realice la adquisición de los elementos patrimoniales o de los valores o participaciones homogéneos no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, dentro del año siguiente a la fecha de su transmisión, con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario de declaración del período impositivo en el que computó la pérdida patrimonial derivada de la transmisión, deberá regularizar su situación tributaria. **(25)**

Para ello, deberá presentarse la correspondiente autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la adquisición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la recompra del elemento patrimonial.

Pérdida del derecho a la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo (D.A. vigésima séptima Ley IRPF).

Debe presentarse autoliquidación complementaria cuando, con posterioridad a la aplicación en el período de inicio de la actividad económica de la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas se hubiera perdido el derecho a la misma como consecuencia de que en el período impositivo siguiente la plantilla media sea inferior a la unidad. **(26)**

La autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración, correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

---

(24) Véase, dentro del Capítulo 2, los requisitos establecidos para la exención de la indemnización por despido o cese del trabajador, páginas 34 y ss.

(25) Véase, dentro del Capítulo 11, el tratamiento de las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales cuando se vuelvan a comprar en un determinado plazo los mismos elementos o, en el supuesto de transmisión de valores o participaciones, cuando se adquieran valores o participaciones homogéneos, página 319.

(26) Los requisitos para la aplicación de la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo en el período impositivo de inicio de la actividad se comentan en las páginas 205 y ss del Capítulo 7.

Cumplimentación, presentación e ingreso de las autoliquidaciones complementarias.

La nueva autoliquidación recogerá la totalidad de los datos que deban ser declarados, incorporando, junto a los correctamente reflejados en la autoliquidación originaria, los de nueva inclusión o modificación.

Una vez determinado el resultado de la autoliquidación complementaria, se procederá a efectuar la correspondiente regularización. A tal efecto, se restará del resultado de la autoliquidación complementaria el importe que se ingresó en la autoliquidación originaria, si ésta fue positiva, o bien se le sumará la devolución percibida, si resultó a devolver; el resultado obtenido es la cuota que deberá ser ingresada como consecuencia de la autoliquidación complementaria.

En los supuestos de autoliquidación complementaria en la que se solicite una menor devolución sin haber recibido el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación originaria, únicamente deberá consignarse una "X" en la casilla ***123*** de la página 2 de la declaración, sin que proceda efectuar la regularización comentada en el párrafo anterior.

Autoliquidaciones complementarias correspondientes a ejercicios anteriores a 2001.

Las autoliquidaciones complementarias del IRPF que correspondan a ejercicios anteriores a 2001 se presentarán en la misma moneda que la utilizada en las autoliquidaciones originarias, es decir, en pesetas.

Con el fin de efectuar el ingreso correspondiente, deberá utilizarse el documento de ingreso, modelo 777, en el que se consignará el importe a ingresar en euros y su equivalencia en pesetas.

Autoliquidaciones complementarias correspondientes al ejercicio 2001 y siguientes.

Las autoliquidaciones complementarias del IRPF que correspondan al ejercicio 2001 y siguientes deberán presentarse en la misma moneda que la utilizada para la autoliquidación originaria, es decir, en euros. En consecuencia, no será preciso utilizar el documento de ingreso modelo 777, sino el correspondiente a la propia declaración.

- ***Importante:*** *el ingreso de las autoliquidaciones complementarias, sea cual sea el ejercicio que es objeto de regularización, nunca podrá fraccionarse en dos plazos. La realización del citado ingreso deberá efectuarse en las entidades de depósito que actúan como colaboradoras en la gestión recaudatoria (Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de Crédito) sitas en territorio español.*

Recargos aplicables (Art. 27 Ley General Tributaria).

Deberá tenerse en cuenta que, con excepción de los supuestos anteriormente comentados, los ingresos correspondientes a las declaraciones **que se presenten voluntariamente** con posterioridad al término del plazo de declaración sin requerimiento previo de la Administración tributaria al respecto, tendrán un recargo de cuantía variable en función del retraso, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse. Los recargos aplicables son los siguientes: **(27)**

- **El 5, 10 ó 15 por 100** de la cantidad ingresada, con exclusión del interés de demora, si el ingreso se efectúa, respectivamente, dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo de declaración.

(27) Véase, el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), vigente a partir del 1 de julio de 2004.

- **El 20 por 100 y los intereses de demora** correspondientes, si el ingreso se realiza una vez transcurridos los doce meses indicados anteriormente.

Los intereses de demora se exigirán por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado.

Todo ello, sin perjuicio de que el recargo pueda verse reducido en un 25 por 100 de su importe en los casos y con los requisitos previstos en el artículo 27.5 de la Ley General Tributaria.

A modo de resumen:

Retraso del ingreso	Recargo aplicable
Hasta 3 meses	5 por 100
De 3 meses y un día a seis meses	10 por 100
De 6 meses y un día a 12 meses	15 por 100
Más de 12 meses	20 por 100 + intereses de demora

Apéndice normativo

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del 29).

- Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (B.O.E. del 31).

  (Textos concordados y anotados)

- Disposiciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contenidas en las Leyes de las Comunidades Autónomas aplicables en el ejercicio 2010.

LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES, SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y SOBRE EL PATRIMONIO.

(BOE del 29 de noviembre de 2006)

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1. Naturaleza del Impuesto.

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

Artículo 2. Objeto del Impuesto.

Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Artículo 3. Configuración como Impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas. (1)

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

2. El alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será el previsto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

3. El cálculo de la cuota líquida autonómica se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y, en su caso, en la normativa dictada por la respectiva Comunidad Autónoma. **(2)** En el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan asumido o ejercido las competencias normativas sobre este impuesto, la cuota líquida se exigirá de acuerdo con el mínimo personal y familiar y las deducciones establecidas por el Estado.

Artículo 4. Ámbito de aplicación.

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley.

Artículo 5. Tratados y Convenios.

Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

TÍTULO I

Sujeción al Impuesto: aspectos materiales, personales y temporales

CAPÍTULO I

Hecho imponible y rentas exentas

Artículo 6. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. **(3)**

2. Componen la renta del contribuyente:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital.

c) Los rendimientos de las actividades económicas.

d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.

e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

3. A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro.

4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. **(4)**

5. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital. **(5)**

---

(1) Artículo 3 redactado, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen Común y Ciudades con Estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19). Véase también la disposición transitoria decimosexta de esta Ley.

(2) Las disposiciones normativas dictadas por las respectivas Comunidades Autónomas aplicables al ejercicio 2010 se reproducen en la Adenda de este Apéndice normativo

(3) Véase las disposiciones adicionales primera y decimoquinta de esta Ley en la que se configuran determinados supuestos que no tienen la consideración de renta a efectos del IRPF.

(4) Véase el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19), en el que se define el hecho imponible del citado impuesto.

(5) Véase, a este respecto, el artículo 40 de esta Ley.

Artículo 7. Rentas exentas. (6)

Estarán exentas las siguientes rentas:

a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo. **(7)**

b) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-ley 9/1993, de 28 de mayo.

c) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil, 1936/1939, ya sea por el régimen de clases pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto.

d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre. **(8)**

(6) Véanse los artículos 33.4; 42.2, las disposiciones adicionales cuarta y quinta de esta Ley, así como las siguientes normas:

- Artículo 75 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, relativo a la exención del 50 por 100 de los rendimientos del trabajo personal devengados por los tripulantes de buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias.

- Artículo 10.2.b) 1º de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI), (BOE del 27) en el que se declaran exentos los dividendos distribuidos por tales sociedades con cargo a beneficios o reservas de ejercicios en los que hubiera sido de aplicación el régimen fiscal especial establecido en dicha Ley, así como una determinada parte de la ganancia patrimonial obtenida por los socios de estas sociedades en las transmisiones de sus participaciones en el capital de las mismas.

- Artículo 7.7 de la Ley 3/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridas en varias Comunidades Autónomas (BOE del 11).

(7) Véase el artículo 13 de la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las víctimas del terrorismo (BOE de 9 de octubre) y el artículo 10 del Real Decreto 1912/1999, de 17 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de ejecución de dicha Ley (BOE de 22 de diciembre). Véase, asimismo, el Real Decreto Ley 6/2006, de 23 de junio, sobre pensiones excepcionales derivadas de atentados terroristas (BOE del 24).

(8) Para el año 2010, las cuantías indemnizatorias recogidas en el sistema de valoración de daños se han actualizado por Resolución, de 31 de enero de 2010, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones (BOE del 5 de febrero).

Disposición adicional primera. Exención de las indemnizaciones por daños personales.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 7.d) de la Ley del Impuesto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las indemnizaciones pagadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y concordantes de su Reglamento, tendrán la consideración de indemnizaciones en la cuantía legalmente reconocida, a los efectos de su calificación como rentas exentas, en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado.

e) **(9)** Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos anteriores, 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, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

Artículo 1. Indemnizaciones por despido o cese del trabajador.

El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a

(9) Letra e) redactada por la disposición adicional décimotercera de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas (BOE del 31), aplicable a despidos derivados de expedientes de regulación de empleo aprobados a partir del día 8 de marzo de 2009 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 2/2009, de 6 de marzo), así como a despidos producidos por las causas previstas en el art. 52.c) del Estatuto de los Trabajadores desde esa misma fecha.

prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por ciento, o al 5 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en el Título III de la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros.

Artículo 73. Plazo de presentación de autoliquidaciones complementarias.

1. Cuando el contribuyente pierda la exención de la indemnización por despido o cese a que se refiere el artículo 1 de este Reglamento, deberá presentar autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia.

(...)

f) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

g) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales.

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

Igualmente estarán exentas las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento o mayores de 65 años para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples. **(10)**

j) Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por 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.

Artículo 2. Exención de becas al estudio y de formación de investigadores.

1. A efectos de lo establecido en el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las becas públicas

(10) De acuerdo con la disposición adicional décimonovena de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24), la cuantía anual para dicho ejercicio asciende a 7.455,14 euros.

percibidas para cursar estudios reglados cuando la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria. En ningún caso estarán exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en las que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

Tratándose de becas para estudios concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que les sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se entenderán cumplidos los principios anteriores cuando concurran los siguientes requisitos:

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

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

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

A efectos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 7.j) de la Ley, estarán exentas las becas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, siempre y cuando el programa de ayudas a la investigación haya sido reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayudas a la investigación al que se refiere el artículo 3 del citado Real Decreto. En ningún caso tendrán la consideración de beca las cantidades satisfechas en el marco de un contrato laboral.

A efectos de la aplicación del último inciso del artículo 7.j) de la Ley, las bases de la convocatoria deberán prever como requisito o mérito, de forma expresa, que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones Públicas y personal docente e investigador de las Universidades. Además, cuando las becas sean convocadas por entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002 deberán igualmente cumplir los requisitos previstos en el segundo párrafo de este apartado.

2. 1.º El importe de la beca exento para cursar estudios reglados alcanzará los costes de matrícula, o cantidades satisfechas por un concepto equivalente para poder cursar tales estudios, y de seguro de accidentes corporales y asistencia sanitaria del que sea beneficiario el becario y, en su caso, el cónyuge e hijo del becario siempre que no posean cobertura de la Seguridad Social, así como una dotación económica máxima, con carácter general, de 3.000 euros anuales.

Este último importe se elevará hasta un máximo de 15.000 euros anuales cuando la dotación económica tenga por objeto compensar gastos de transporte y alojamiento para la realización estudios reglados del sistema educativo, hasta el segundo ciclo universitario incluido. Cuando se trate de estudios en el extranjero dicho importe ascenderá a 18.000 euros anuales.

Si el objeto de la beca es la realización de estudios del tercer ciclo, estará exenta la dotación económica hasta un importe máximo de 18.000 euros anuales ó 21.600 euros anuales cuando se trate de estudios en el extranjero.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, cuando la duración de la beca sea inferior al año natural la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda.

2.º En el supuesto de becas para investigación gozará de exención la dotación económica derivada del programa de ayuda del que sea beneficiario el contribuyente.

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

k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.

l) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias.

Artículo 3. Exención de determinados premios literarios, artísticos y científicos.

1. A efectos de la exención prevista en el artículo 7.l) de la Ley del Impuesto, tendrá la consideración de premio literario, artístico o científico relevante la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias.

2. 1.º El concedente del premio no podrá realizar o estar interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas.

En particular, el premio no podrá implicar ni exigir la cesión o limitación de los derechos de propiedad sobre aquéllas, incluidos los derivados de la propiedad intelectual o industrial.

No se considerará incumplido este requisito por la mera divulgación pública de la obra, sin finalidad lucrativa y por un período de tiempo no superior a seis meses.

2.º En todo caso, el premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria.

No tendrán la consideración de premios exentos las becas, ayudas y, en general, las cantidades destinadas a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos relativos a las materias citadas en el apartado 1 anterior.

3.º La convocatoria deberá reunir los siguientes requisitos:

a) Tener carácter nacional o internacional.

b) No establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio.

c) Que su anuncio se haga público en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional.

Los premios que se convoquen en el extranjero o por Organizaciones Internacionales sólo tendrán que cumplir el requisito contemplado en la letra b) anterior para acceder a la exención.

4.º La exención deberá ser declarada por el órgano competente de la Administración tributaria, de acuerdo con el procedimiento que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda. **(11)**

La declaración anterior habrá de ser solicitada, con aportación de la documentación pertinente, por:

a) La persona o entidad convocante del premio, con carácter general.

b) La persona premiada, cuando se trate de premios convocados en el extranjero o por Organizaciones Internacionales.

La solicitud deberá efectuarse con carácter previo a la concesión del premio o, en el supuesto de la letra b) anterior, antes del inicio del período reglamentario de declaración del ejercicio en que se hubiera obtenido.

Para la resolución del expediente podrá solicitarse informe del Departamento ministerial competente por razón de la materia o, en su caso, del órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas.

El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento será de seis meses. Transcurrido el plazo para resolver sin que se haya notificado la resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada.

La declaración tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre que estas no modifiquen los términos que hubieran sido tomados en consideración a efectos de conceder la exención.

En el supuesto en que las sucesivas convocatorias modificasen dichos términos, o se incumpla alguno de los requisitos exigidos para su aplicación, el mismo órgano de la Administración tributaria a que se refiere el primer párrafo de este número 4.º declarará la pérdida del derecho a su aplicación desde que dicha modificación o incumplimiento se produzca.

3. Cuando la Administración tributaria haya declarado la exención del premio, las personas a que se refiere la letra a) del número 4.º del apartado anterior, vendrán obligadas a comunicar a la Administración tributaria, dentro del mes siguiente al de concesión, la fecha de ésta, el premio concedido y los datos identificadores de quienes hayan resultado beneficiados por los mismos.

m) Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Artículo 4. Exención de las ayudas a los deportistas de alto nivel.

A efectos de lo previsto en el artículo 7.m) de la Ley del Impuesto, estarán exentas, con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel. **(12)**

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

n) **(13)** Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, con el límite de 15.500 euros, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

El límite establecido en el párrafo anterior no se aplicará en el caso de prestaciones por desempleo percibidas por trabajadores que sean personas con discapacidad que se conviertan en trabajadores autónomos, en los términos del artículo 31 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

La exención prevista en el párrafo primero estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.

(11) Véase la Orden EHA/3525/2008, de 20 de noviembre, por la que se establece el procedimiento para la declaración de la exención del IRPF de determinados premios literarios, artísticos o científicos (BOE del 5 de diciembre).

(12) Dicha referencia debe entenderse realizada al Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE del 25).

(13) Letra n) redactada, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

ñ) **(14)** Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

Igualmente, los premios de loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en el párrafo anterior.

o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan. **(15)**

Artículo 5. Exención de las gratificaciones extraordinarias percibidas por la participación en misiones de paz o humanitarias.

A efectos de lo previsto en el artículo 7.o) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las cantidades satisfechas por el Estado español a los miembros de misiones internacionales de paz o humanitarias por los siguientes motivos:

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

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

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º 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 **(16)**. 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.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

Artículo 6. Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.

1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º 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 aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

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

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

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la

---

(14) Letra ñ) redactada, con efectos desde 1 de enero de 2009, por el artículo sexto de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (BOE del 2). Corrección de errores (BOE 26 de mayo de 2010).

(15) Véase el artículo 7 del Real Decreto Ley 8/2004, de 5 de noviembre (BOE del 20), en la redacción dada al mismo por la Ley Orgánica 7/2007, de 2 de julio (BOE del 7), en el que se declaran exentas del IRPF las indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad.

(16) Véase la nota **(24)** de la página siguiente.

aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

q) Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

r) Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos.

Artículo 11. Aplicación de la reducción del 40 por ciento a determinados rendimientos del trabajo.

(...)

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

(...)

s) Las ayudas económicas reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, de 5 de junio. **(17)**

t) Las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica.

u) Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía. **(18)**

v) Las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático a que se refiere la disposición adicional tercera de esta Ley. **(19)**

w) Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 53 de esta Ley, así como los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos a que se refiere la disposición adicional decimoctava de esta Ley, hasta un importe máximo anual conjunto de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples. **(20)**

x) Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. **(21)**

y) Los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley, con el límite de 1.500 euros 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 aquellos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. **(22)**

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.

z) Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

Artículo 75. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

(...)

3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

a) Las rentas exentas, con excepción de la establecida en la letra y) del artículo 7 de la Ley del Impuesto, y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.

(...)

CAPÍTULO II

Contribuyentes

Artículo 8. Contribuyentes.

1. Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. **(23)**

b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.

2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal **(24)**. Esta regla

(17) Se refiere a las ayudas económicas a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C como consecuencia de tratamientos con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público.

(18) Véase la disposición adicional decimonovena de esta Ley.

(19) Véase la disposición transitoria decimocuarta de esta Ley.

(20) Véase la nota **(10)** de la página 614.

(21) Véase la Ley 39/2006, de 14 de diciembre (BOE del 15) y el Real Decreto 374/2010, de 26 de marzo (BOE del 27).

(22) El concepto de valores o participaciones homogéneos se contiene en el artículo 8 del Reglamento que se reproduce en la página 643 de este Apéndice Normativo.

(23) Véase el artículo 93 de esta Ley en el que se regula el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Véase, asimismo, la disposición transitoria decimoséptima de esta Ley.

(24) La relación de países y territorios calificados como paraí-

se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes. **(25)**

3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del Título X de esta Ley.

Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español **(26)**. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.

Artículo 10. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero.

1. A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2. No será de aplicación lo dispuesto en este artículo:

a) Cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél.

b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo.

Artículo 11. Individualización de rentas.

1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

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

No obstante, las prestaciones a que se refiere el artículo 17.2 a) de esta Ley se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.

3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.

4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los

sos fiscales se contiene en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (BOE del 13), modificado por Real Decreto 116/2003, de 31 de enero (BOE del 1 de febrero).

(25) Véase la disposición adicional vigésima primera de esta Ley en la que se declara la no aplicación de este precepto a determinadas personas físicas de nacionalidad española residentes en el Principado de Andorra.

(26) Véase la nota **(23)** de la página anterior.

bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

CAPÍTULO III

Período impositivo, devengo del Impuesto e imputación temporal

Artículo 12. Regla general.

1. El período impositivo será el año natural.

2. El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente.

Artículo 13. Período impositivo inferior al año natural.

1. El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre.

2. En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento.

Artículo 14. Imputación temporal.

1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

Artículo 7. Imputación temporal de rendimientos.

1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de lo previsto en el siguiente apartado. Asimismo, resultará aplicable lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 14 de la Ley del Impuesto en relación con las rentas pendientes de imputar en los supuestos previstos en los mismos.

2. 1.º Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de este Reglamento, podrán optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria, a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

2.º La opción por el criterio señalado en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento.

3.º Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación si el contribuyente desarrollase alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio.

3. 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.

4. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal o de método de determinación del rendimiento neto comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

2. Reglas especiales.

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 período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurran las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

c) La prestación por desempleo percibida en su modalidad de pago único de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral podrá imputarse en cada uno de los períodos 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 período impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único.

d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

e) 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 del pago respectivo.

f) Las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas.

g) Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación podrán imputarse por cuartas partes, en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

h) Se imputará como rendimiento de capital mobiliario a que se refiere el artículo 25.3 de esta Ley, 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 en aquellos contratos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

A) No se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

B) Las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

a) Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, o amparadas por la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985.

b) Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

La determinación de los activos 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.

La inversión de las provisiones deberá efectuarse en los activos aptos para la inversión de las provisiones técnicas, recogidos en el artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.

Las inversiones de cada conjunto de activos deberán cumplir los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquélla.

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.

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 inviertan tales provisiones.

En estos contratos, el tomador 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 este párrafo h) deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato.

i) Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

j) Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas par-

tes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

3. En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

Artículo 63. Fraccionamiento en los supuestos de fallecimiento y de pérdida de la residencia en España.

1. En el caso del fallecimiento del contribuyente previsto en el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por este Impuesto.

2. En el caso de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.3 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

3. En estos supuestos, los sucesores del causante o el contribuyente podrán solicitar el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 80.2 de la Ley del Impuesto.

4. El fraccionamiento se regirá por las normas previstas en la subsección 2.ª de la sección 1.ª del capítulo I del título II del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.

b) El solicitante deberá ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación.

c) En caso de concesión del fraccionamiento solicitado, la cuantía y el plazo de cada fracción se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que el fallecimiento, o la pérdida de la condición de contribuyente no se hubiera producido, con el límite de cuatro años. La parte correspondiente a períodos que superen dicho límite se imputará por partes iguales durante el período de fraccionamiento.

TÍTULO II

Determinación de la renta sometida a gravamen

Artículo 15. Determinación de la base imponible y liquidable.

1. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta del contribuyente y se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16 de esta Ley.

2. Para la cuantificación de la base imponible se procederá, en los términos previstos en esta Ley, por el siguiente orden:

1.º Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

2.º Se aplicarán las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.

3.º Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su clasificación como renta general o del ahorro.

El resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general y del ahorro.

3. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en esta Ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias, lo que dará lugar a las bases liquidables general y del ahorro.

4. (27) No se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar que resulte de aplicación.

TÍTULO III

Determinación de la base imponible

CAPÍTULO I

Métodos de determinación

Artículo 16. Métodos de determinación de la base imponible.

1. La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el método de estimación directa.

2. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo en los términos previstos en el artículo 28 de esta Ley a través de los siguientes métodos:

(27) Apartado 4 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19).

a) Estimación directa, que se aplicará como método general, y que admitirá dos modalidades, la normal y la simplificada.

b) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. El método de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **(28)**

En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible.

Artículo 27. Métodos de determinación de los rendimientos de actividades económicas.

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, existirán los siguientes métodos de determinación de los rendimientos de actividades económicas:

1.º Estimación directa, que tendrá dos modalidades, normal y simplificada.

2.º Estimación objetiva.

2. Los contribuyentes aplicarán alguno de los métodos anteriores teniendo en cuenta los límites de aplicación y las reglas de incompatibilidad, renuncia y exclusión contenidas en los artículos siguientes. **(29)**

CAPÍTULO II

Definición y determinación de la renta gravable

SECCIÓN 1.ª RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Artículo 17. Rendimientos íntegros del trabajo.

1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, en particular:

a) Los sueldos y salarios.

b) Las prestaciones por desempleo.

c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 9. Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

A. Reglas generales:

1. A efectos de lo previsto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo.

2. Asignaciones para gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, 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 documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. 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 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó

(28) Véase el artículo 53 de la Ley que se cita.

(29) Dichos artículos del Reglamento se reproducen en las páginas 635 a 642 de este Apéndice normativo.

48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 36,06 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 66,11 euros diarios si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

b) Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

1.º El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 25.1 y 2 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

2.º El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.

3.º El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados 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.

4.º El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, 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.

Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 6 de este Reglamento.

4. El régimen previsto en los apartados anteriores será también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

5. Las cuantías exceptuadas de gravamen en este artículo serán susceptibles de revisión por el Ministro de Economía y Hacienda, en la proporción en que se revisen las dietas de los funcionarios públicos.

6. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen.

B. Reglas especiales:

1. Cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

a) Por gastos de locomoción:

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b) Por gastos de manutención, los importes de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero.

A estos efectos, los gastos de estancia deberán estar en todo caso resarcidos por la empresa y se regirán por lo previsto en la letra a) del apartado 3 de la letra A de este artículo.

2. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen al contribuyente con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres.

3. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas por los candidatos a jurado y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 385/1996, de 1 de marzo, por el que se establece el régimen retributivo e indemnizatorio del desempeño de las funciones del jurado, así como las percibidas por los miembros de las Mesas Electorales de acuerdo con lo establecido en la Orden Ministerial de 3 de abril de 1991, por la que se establece el importe de las dietas de los miembros de las Mesas Electorales.**(30)**

e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto

(30) Dicha orden ha sido derogada por la Orden INT/2782/2007, de 13 de diciembre (BOE del 25)

Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

f) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro. No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. 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.

2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Las siguientes prestaciones:

1.ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

2.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

3.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo. **(31)**

4.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, **(32)** 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 del Impuesto.

En el supuesto de prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos, se integrarán en la base imponible en el importe de la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto, por incumplir los requisitos subjetivos previstos en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 51 o en la disposición adicional novena de esta Ley. **(33)**

5.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial.

Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador. **(34)**

6.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados.

7.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. **(35)**

b) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las asambleas legislativas autonómicas, concejales de ayuntamiento y miembros de las diputaciones provinciales, cabildos insulares u otras entidades locales, con exclusión, en todo caso, de la parte de aquellas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento.

c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.

d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

f) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

g) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.

Artículo 47. Derechos de fundadores de sociedades.

Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales, cuando consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad, se valorarán, como mínimo, en el 35 por ciento del valor equivalente de capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos.

h) Las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

(31) Véase la disposición transitoria duodécima de esta Ley.

(32) Véase la disposición adicional undécima de esta Ley y la disposición transitoria séptima del Reglamento del IRPF.

(33) Véase la disposición transitoria segunda de esta Ley.

(34) Véase la disposición transitoria undécima de esta Ley y la disposición transitoria séptima del Reglamento del IRPF.

(35) Véase la Ley 39/2006, de 14 de diciembre (BOE del 15).

i) Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

k) Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad en los términos previstos en la disposición adicional decimoctava de esta Ley.

3. No obstante, cuando los rendimientos a que se refieren los párrafos c) y d) del apartado anterior y los derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

Artículo 18. Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.

1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. **(36)**

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, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En el caso de que los rendimientos deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 40 por ciento no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

No obstante, dicho límite se duplicará para los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que cumplan los siguientes requisitos:

1.º Las acciones o participaciones adquiridas deberán mantenerse, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra.

2.º La oferta de opciones de compra deberá realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del Impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores.

Artículo 11. Aplicación de la reducción del 40 por ciento a determinados rendimientos del trabajo.

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9 de este Reglamento.

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

2. Cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2. de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

3. (37) A efectos de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se considerará

(36) Véase la disposición transitoria primera de esta Ley.

(37) Apartado 3 redactado, con efectos para el período impositivo 2008 y ejercicios anteriores no prescritos, por el Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre (BOE del 2 de diciembre).

rendimiento del trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente.

4. La cuantía del salario medio anual del conjunto de declarantes del impuesto, al que se refiere el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, será de 22.100 euros. **(38)**

(...)

Artículo 73. Plazo de presentación de autoliquidaciones complementarias.

(...)

3. En los planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones regulados en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones o participaciones adquiridas, al menos, durante tres años, motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

3. El 40 por ciento de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a). 1.ª y 2.ª de esta Ley que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.

Artículo 11. Aplicación de la reducción del 40 por ciento a determinados rendimientos del trabajo.

(...)

5. La reducción prevista en el artículo 18.3 de la Ley del Impuesto resultará aplicable a las prestaciones en forma de capital consistentes en una percepción de pago único. En el caso de prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, las reducciones referidas sólo resultarán aplicables al cobro efectuado en forma de capital.

4. Las reducciones previstas en este artículo no se aplicarán a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 51, 53 y en la disposición adicional undécima de esta Ley.

Artículo 19. Rendimiento neto del trabajo. (39)

1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las detracciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.

Artículo 10. Gastos deducibles por cuotas satisfechas a sindicatos y Colegios profesionales.

Para la determinación del rendimiento neto del trabajo, serán deducibles las cuotas satisfechas a sindicatos. También serán deducibles las cuotas satisfechas a Colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, con el límite de 500 euros anuales.

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

Artículo 20. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo. (40)

1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías:

a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.180 euros: 4.080 euros anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.180,01 y 13.260 euros:

4.080 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.180 euros anuales.

c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13.260 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros: 2.652 euros anuales.

2. Se incrementará en un 100 por ciento el importe de la reducción prevista en el apartado 1 de este artículo, en los siguientes supuestos:

(38) Apartado 4 redactado, con efectos desde el día 1 de enero de 2008, por el Real Decreto 1757/2007, de 28 de diciembre (BOE del 31).

(39) Véase la disposición adicional séptima 2 de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (BOE del 8) y el Real Decreto 904/2010, de 9 de julio (BOE del 20) que establecen para los contribuyentes del IRPF una reducción del 65 por 100 sobre los rendimientos netos del trabajo percibidos entre el 1 de enero y 31 de agosto de 2010, en retribución de los servicios prestados en relación con su participación en el acontecimiento "33ª edición de la Copa del América" en la ciudad de Valencia.

(40) Artículo 20 redactado, con vigencia exclusiva para el ejercicio 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

a) Trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

b) Contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Este incremento se aplicará en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

Artículo 12. Reducción por obtención de rendimientos netos del trabajo.

1. Podrán aplicar el incremento en la reducción establecido en el artículo 20.2 a) de la Ley del Impuesto los contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo como trabajadores activos, al haber continuado o prolongado su relación laboral o estatutaria una vez alcanzado los 65 años de edad.

A estos efectos, se entenderá por trabajador activo aquel que perciba rendimientos del trabajo como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica.

2. Podrán aplicar el incremento en la reducción establecido en el artículo 20.2 b) de la Ley del Impuesto los contribuyentes desempleados e inscritos en una oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual, siempre que el nuevo puesto de trabajo exija el cambio de dicha residencia.

3. Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.264 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.242 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

Artículo 72. Acreditación de la condición de persona con discapacidad y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad.

1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

2. A efectos de la reducción por rendimientos del trabajo obtenidos por personas con discapacidad prevista en el artículo 20.3 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes con discapacidad deberán acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

4. Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

Sección 2.ª rendimientos del capital

Artículo 21. Definición de rendimientos del capital.

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital.

2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste.

Subsección 1.ª Rendimientos del capital inmobiliario

Artículo 22. Rendimientos íntegros del capital inmobiliario.

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

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto

sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario.

Artículo 23. Gastos deducibles y reducciones.

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1.º Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1.º

2.º Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de aquéllos y no tengan carácter sancionador.

3.º Los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

4.º Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales.

Artículo 13. Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario.

Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:

a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación.

A estos efectos, tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación:

Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

El importe total a deducir por los gastos previstos en este apartado a) no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.

El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

b) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos 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.

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 ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito:

1.º Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

2.º Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

f) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

g) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

h) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento.

b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo. **(41)**

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

(41) Véase la disposición transitoria tercera de esta Ley aplicable a los contratos de arrendamiento anteriores al 9 de mayo de 1985.

Artículo 14. Gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario.

1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

b) Tratándose de bienes de naturaleza mobiliaria, susceptibles de ser utilizados por un período superior al año y cedidos conjuntamente con el inmueble: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1.ª de este Reglamento.

3. En el caso de que los rendimientos procedan de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, podrá amortizarse, con el límite de los rendimientos íntegros de cada derecho, su coste de adquisición satisfecho.

La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes:

a) Cuando el derecho o facultad tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.

b) Cuando el derecho o facultad fuese vitalicio, el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 3 por ciento

2. 1.º En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 50 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

2.º Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples. **(42)**

El arrendatario deberá comunicar anualmente al arrendador, en la forma que reglamentariamente se determine, el cumplimiento de estos requisitos.

Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en este número 2.º

Artículo 16. Reducción por arrendamiento de vivienda.

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el número 2.º del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto, el arrendatario deberá presentar al arrendador con anterioridad a 31 de marzo del ejercicio siguiente a aquél en el que deba surtir efectos, una comunicación con el siguiente contenido:

a) Nombre, apellidos, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del arrendatario.

b) Referencia catastral, o en defecto de la misma, dirección completa, del inmueble arrendado objeto de la presente comunicación que constituyó su vivienda en el período impositivo anterior.

c) Manifestación de tener una edad comprendida entre los 18 y 35 años durante todo el período impositivo anterior o durante parte del mismo, indicando en este último caso el número de días en que cumplió tal requisito.

d) Manifestación de haber obtenido durante el período impositivo anterior unos rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas superiores al indicador público de renta de efectos múltiples.

e) Fecha y firma del arrendatario.

f) Identificación de la persona o entidad destinataria de dicha comunicación.

En todo caso, el arrendador quedará obligado a conservar la citada comunicación debidamente firmada.

2. No resultará de aplicación el incremento de la reducción prevista en el número 2.º del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto en el supuesto de que el rendimiento neto derivado del inmueble o derecho fuese negativo.

3. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

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, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 15. Rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, 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.

(42) Véase la nota **(10)** de la página 614.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

2. Cuando los rendimientos del capital inmobiliario con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, 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.

Artículo 24. Rendimiento en caso de parentesco.

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley.

Subsección 2.ª Rendimientos del capital mobiliario

Artículo 25. Rendimientos íntegros del capital mobiliario.

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

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

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos 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.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

e) La distribución de la prima de emisión 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 del capital mobiliario.

2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. **(43)**

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

a) En particular, tendrán esta consideración:

1.º 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.

2.º 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.

3.º Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra.

4.º Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla.

b) En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.

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

Los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto 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 a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Artículo 8. Concepto de valores o participaciones homogéneos.

A los exclusivos efectos de este Impuesto, se considerarán valores o participaciones homogéneos procedentes de un mismo emisor aquellos que formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, sean de igual naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones.

No obstante, la homogeneidad de un conjunto de valores no se verá afectada por la eventual existencia de diferencias entre ellos en lo relativo a su importe unitario; fechas de puesta en circulación, de entrega material o de fijación de precios; procedimientos de colocación, incluida la existencia de tramos o bloques destinados a categorías específicas de inversores; o cualesquiera otros aspectos de naturaleza accesoria. En particular, la homogeneidad no resultará alterada por el fraccionamiento de la emisión en tramos sucesivos o por la previsión de ampliaciones.

(43) Véase la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre (BOE del 31), relativa al régimen fiscal de los préstamos de valores.

3. Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales. **(44)**

a) Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2.a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo.

En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas:

1.º) Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas.

2.º) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:

40 por ciento, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.

35 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.

28 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.

24 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años.

20 por ciento, cuando el perceptor tenga más de 66 y 69 años.

8 por ciento, cuando el perceptor tenga más de 70 años.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda su vigencia.

3.º) Si se trata de rentas temporales inmediatas, que no 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 siguientes:

12 por ciento, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a 5 años.

16 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 5 e inferior o igual a 10 años.

20 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 10 e inferior o igual a 15 años.

25 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 15 años.

4.º) Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores, incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, el rendimiento del capital mobiliario será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez, distintos de los establecidos en el artículo 17.2. a), y en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia, se integrarán en la base imponible del impuesto, en concepto de rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato o, en el caso de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, cuando excedan del valor actual actuarial de las rentas en el momento de la constitución de éstas. En estos casos no serán de aplicación los porcentajes previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores. Para la aplicación de este régimen será necesario que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, con dos años de anterioridad a la fecha de jubilación.

Artículo 17. Disposición parcial en contratos de seguro.

En el caso de disposición parcial en contratos de seguro, para calcular el rendimiento del capital mobiliario se considerará que la cantidad recuperada corresponde a las primas satisfechas en primer lugar incluida su correspondiente rentabilidad.

Artículo 18. Tributación de la rentabilidad obtenida hasta el momento de la constitución de las rentas diferidas.

A efectos de lo previsto en el primer párrafo del artículo 25.3.a) 4.º de la Ley del Impuesto, la rentabilidad obtenida hasta la constitución de las rentas diferidas se someterá a gravamen de acuerdo con las siguientes reglas:

1) La rentabilidad vendrá determinada por la diferencia entre el valor actual financiero-actuarial de la renta que se constituye y el importe de las primas satisfechas.

2) Dicha rentabilidad se repartirá linealmente durante los diez 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 el máximo de diez años.

Artículo 19. Requisitos exigibles a determinados contratos de seguro con prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta.

Para la aplicación de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 25.3.a).4.º de la Ley del Impuesto, habrán de concurrir los siguientes requisitos:

1.º 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 el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, en los términos establecidos para éstos.

(44) Véanse las disposiciones transitorias cuarta, quinta y decimotercera de esta Ley.

2.º Se entenderá que se ha producido algún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro cuando se incumplan las limitaciones que, en relación con el ejercicio de los derechos económicos, establecen la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo, respecto a los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas.

5.º) En el caso de extinción de las rentas temporales o vitalicias, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de sumar al importe del rescate las rentas satisfechas hasta dicho momento y de restar las primas satisfechas y las cuantías que, de acuerdo con los párrafos anteriores de este apartado, hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, se restará, adicionalmente, la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas.

6.º) 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 en el primer párrafo del número 4.º anterior. En ningún caso, resultará de aplicación lo dispuesto en este número cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio.

b) 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 previstos por los números 2.º) y 3.º) de la letra a) de este apartado para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida.

4. Otros rendimientos del capital mobiliario. Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

5. No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

6. 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 a los que se refiere el apartado 2 de este artículo.

Artículo 26. Gastos deducibles y reducciones.

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes:

a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables. A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

b) Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan.

Artículo 20. Gastos deducibles en determinados rendimientos del capital mobiliario.

Para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario derivado de la prestación de asistencia técnica, arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos a los que se refiere el artículo 26.1.b) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de gastos deducibles los previstos en los artículos 13 y 14 de este Reglamento. No será de aplicación el límite previsto para intereses y demás gastos de financiación y gastos de reparación y conservación.

2. Los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

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, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 21. Rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.2. de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento.

b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de arrendamiento.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

2. Cuando los rendimientos del capital mobiliario con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 26.2 de la Ley del Impuesto, 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.

Sección 3.ª rendimientos de actividades económicas

Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Artículo 28. Reglas generales de cálculo del rendimiento neto.(45)

1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Artículo 24. Atribución de rentas.

A efectos de determinar el resultado de las actividades económicas de las entidades a que se refiere el artículo 87 de la Ley del Impuesto, el importe neto de la cifra de negocios previsto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tendrá en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

2. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo.

3. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.

4. Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

Artículo 29. Elementos patrimoniales afectos.

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

(45) Véanse las disposiciones adicionales cuarta y quinta de la Ley del IRPF y las disposiciones transitorias primera y segunda del Reglamento.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.

Artículo 22. Elementos patrimoniales afectos a una actividad.

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1.º Aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2.º 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, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo «jeep».

Artículo 23. Valores de afectación y desafectación.

1. Las afectaciones a actividades económicas de bienes o derechos del patrimonio personal se realizarán por el valor de adquisición que según las normas previstas en los artículos 35.1 y 36 de la Ley del Impuesto tuvieran en dicho momento.

2. En las desafectaciones de bienes o derechos afectos a actividades económicas al patrimonio personal, se tomará a efectos de este Impuesto su valor contable en dicho momento, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima.

Artículo 30. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa.

1. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 28. Ámbito de aplicación del método de estimación directa simplificada.

1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad simplificada del método de estimación directa, siempre que:

a) No determinen el rendimiento neto de estas actividades por el método de estimación objetiva.

b) El importe neto de la cifra de negocios del conjunto de estas actividades, definido de acuerdo al artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, **(46)** no supere los 600.000 euros anuales en el año inmediato anterior.

c) No renuncien a esta modalidad.

2. El importe neto de la cifra de negocios que se establece como límite para la aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, tendrá como referencia el año inmediato anterior a aquél en que deba aplicarse esta modalidad.

Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento neto por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma en los términos previstos en el artículo siguiente.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del método de estimación directa, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad normal.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a esta modalidad, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 29. Renuncia y exclusión al método de estimación directa simplificada.

1. La renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo previsto en el párrafo anterior se revoque aquélla.

La renuncia así como su revocación se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas. **(47)**

En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará según lo previsto en el párrafo anterior.

2. Será causa determinante de la exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa haber rebasado el límite establecido en el artículo anterior.

La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

3. La renuncia o la exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa supondrá que el contribuyente determinará durante los tres años siguientes el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método.

Artículo 31. Entidades en régimen de atribución.

1. La modalidad simplificada del método de estimación directa será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 87 de la Ley del Impuesto, siempre que:

1.º Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto.

2.º La entidad cumpla los requisitos definidos en el artículo 28 de este Reglamento.

2. La renuncia a la modalidad deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de este Reglamento.

3. La aplicación de esta modalidad se efectuará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

2. Junto a las reglas generales del artículo 28 de esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes especiales: **(48)**

1.ª No tendrán la consideración de gasto deducible los conceptos a que se refiere el artículo 14.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 51 de esta Ley.

(46) El citado texto refundido ha sido derogado, con efectos desde el 1 de septiembre de 2010, por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE del 3).

(47) El Real Decreto 1041/2003, ha sido derogado, con efectos desde 1 de enero de 2008, por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE del 5 de septiembre). Véanse los artículos 9 y siguientes del citado Reglamento.

(48) Véanse las disposiciones adicionales cuarta y quinta de esta Ley, y las disposiciones transitorias primera y segunda del Reglamento. Véanse, asimismo, los artículos 25 y 26 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), en los que se establecen como partidas de gastos deducibles los que correspondan a las cantidades satisfechas en convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, así como los realizados en actividades de interés general.

No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 4.500 euros anuales.

2.ª Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

3.ª Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges.

4.ª Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación.

5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente.

Artículo 30. Determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa simplificada.

El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estimación directa, se determinará según las normas contenidas en los artículos 28 y 30 de la Ley del Impuesto, con las especialidades siguientes:

1.ª Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda **(49)**. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión previstas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto.

2.ª El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento **(50)** sobre el rendimiento neto, excluido este concepto. No obstante, no resultará de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26 de este Reglamento.

Artículo 31. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva.

1. El método de estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas se aplicará, en los términos que reglamentariamente se establezcan, con arreglo a las siguientes normas:

1.ª Los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este método determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

2.ª El método de estimación objetiva se aplicará conjuntamente con los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto General Indirecto Canario, cuando así se determine reglamentariamente.

3.ª Este método no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

a) Que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa.

b) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:

Para el conjunto de sus actividades económicas, 450.000 euros anuales.

Para el conjunto de sus actividades agrícolas y ganaderas, 300.000 euros anuales.

(49) Dicha tabla de amortización ha sido aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998, (BOE del 28). Véanse, asimismo, el artículo duodécimo de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE del 12), en el que se incrementan un 10 por 100 los coeficientes de amortización aplicables a las adquisiciones de activos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, y la disposición adicional undécima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la que se establecen determinados supuestos de libertad de amortización con mantenimiento de empleo.

(50) Véase la disposición adicional undécima de la Ley 3/2010, de 10 de marzo, añadida por el Real Decreto Ley 2/2010, de 19 de marzo (BOE del 23), en la que se establece, para el ejercicio 2010, el porcentaje del 10 por 100 para las explotaciones agrarias incluidas en el ámbito de aplicación de la citada Ley 3/2010.

A estos efectos, sólo se computarán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 67.7 del Reglamento de este Impuesto, o en el libro registro de ingresos previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y las operaciones por las que estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

No obstante, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

– Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

– Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

c) Que el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 300.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

A estos efectos, deberán computarse no sólo el volumen de compras correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra b) anterior.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

d) Que las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al que se refiere el artículo 4 de esta Ley.

4.ª El ámbito de aplicación del método de estimación objetiva se fijará, entre otros extremos, bien por la naturaleza de las actividades y cultivos, bien por módulos objetivos como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de las explotaciones o los activos fijos utilizados, con los límites que se determinen reglamentariamente para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente y, en su caso, por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores.

5.ª En los supuestos de renuncia o exclusión de la estimación objetiva, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por el método de estimación directa durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 32. Ámbito de aplicación del método de estimación objetiva.

1. El método de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Economía y Hacienda, salvo que los contribuyentes renuncien a él o estén excluidos de su aplicación, en los términos previstos en los artículos 33 y 34 de este Reglamento.

2. Este método no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:

Para el conjunto de sus actividades económicas, 450.000 euros anuales.

Para el conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas, en los términos que determine la Orden ministerial que desarrolla el método de estimación objetiva, 300.000 euros.

A estos efectos, sólo se computarán:

Las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 de este Reglamento o en el libro registro de ingresos previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las operaciones por las que estén obligados a expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

No obstante, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

b) Que el volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 300.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

A estos efectos, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades eco-

nómicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra a) anterior.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

c) Que las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al que se refiere el artículo 4 de la Ley del Impuesto. A estos efectos, se entenderá que las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, de transporte por autotaxis, de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas, se desarrollan, en cualquier caso, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

Artículo 33. Renuncia al método de estimación objetiva. (51)

1. La renuncia al método de estimación objetiva podrá efectuarse:

a) Durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

b) También se entenderá efectuada la renuncia al método de estimación objetiva cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

En caso de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se efectúe en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

2. La renuncia al método de estimación objetiva supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de este Reglamento.

3. La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que en el plazo previsto en el apartado 1.a) se revoque aquélla.

Si en el año inmediato anterior a aquel en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

4. La renuncia a que se refiere el apartado 1.a) así como la revocación, cualquiera que fuese la forma de renuncia, se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas. **(52)**

Artículo 34. Exclusión del método de estimación objetiva.

1. Será causa determinante de la exclusión del método de estimación objetiva la concurrencia de cualquiera de las circunstancias establecidas en el artículo 32.2 de este Reglamento o el haber superado los límites que se establezcan en la Orden ministerial que desarrolle el mismo.

La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

2. También se considerarán causas de exclusión de este método la incompatibilidad prevista en el artículo 35 y las reguladas en los apartados 2 y 4 del artículo 36 de este Reglamento.

3. La exclusión del método de estimación objetiva supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de este Reglamento.

Artículo 35. Incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa.

Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho método, en la modalidad correspondiente.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

Artículo 36. Coordinación del método de estimación objetiva con el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto General Indirecto Canario.

1. La renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la renuncia al método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

2. La exclusión del régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por todas

(51) Véase la disposición transitoria única del Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29), en la que se establece para el año 2010 el plazo especial de renuncia y de revocación de la misma desde el 31 de enero al 28 de febrero de 2010. Véase también la Orden EHA/1059/2010, de 28 de abril (BOE del 30), en la que se establece un plazo especial de renuncia, así como de revocación de la misma (desde el 1 de mayo al 1 de junio de 2010) para los titulares de las actividades afectadas por la modificación introducida en el artículo 2 de la citada orden.

(52) Véase la nota **(46)** de la página 636.

las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

3. La renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario supondrá la renuncia al método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

4. La exclusión del régimen especial simplificado del Impuesto General Indirecto Canario supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Artículo 38. Actividades independientes.

1. A efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, se considerarán actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en las Órdenes ministeriales que regulen este método.

2. La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la medida en que resulten aplicables.

Artículo 39. Entidades en régimen de atribución.

1. El método de estimación objetiva será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 87 de la Ley del Impuesto, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto.

2. La renuncia al método, que deberá efectuarse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33 de este Reglamento, se formulará por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

3. La aplicación de este método de estimación objetiva deberá efectuarse con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

No obstante, para la definición del ámbito de aplicación deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en el artículo 32.2.a) de este Reglamento.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

2. El cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en este artículo y las disposiciones que lo desarrollen.

Las disposiciones reglamentarias se ajustarán a las siguientes reglas:

1.ª En el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva, se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Economía y Hacienda, habida cuenta de las inversiones realizadas que sean necesarias para el desarrollo de la actividad.

2.ª La aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos.

Artículo 37. Determinación del rendimiento neto en el método de estimación objetiva.

1. Los contribuyentes determinarán, con referencia a cada actividad a la que resulte aplicable este método, el rendimiento neto correspondiente.

2. La determinación del rendimiento neto a que se refiere el apartado anterior se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda. **(53)**

Cuando se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las amortizaciones del inmovilizado registradas. La cuantía deducible por este concepto será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda. **(54)**

3. En los casos de iniciación con posterioridad al día 1 de enero o cese antes del día 31 de diciembre de las operaciones de una actividad acogida a este método, los signos, índices o módulos se aplicarán, en su caso, proporcionalmente al período de tiempo en que tal actividad se haya ejercido, por el contribuyente durante el año natural. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las actividades de temporada que se regirán por lo establecido en la correspondiente Orden ministerial.

4. 1.º Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos.

2.º Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan anomalías graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración

(53) Véase la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrolla para el año 2010, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE del 30).

(54) Véase la nota anterior.

Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales anomalías. Acreditada la efectividad de dichas anomalías, se autorizará la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

Igualmente autorizará la reducción de los signos, índices o módulos cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado. El procedimiento para reducir los signos, índices o módulos será el mismo que el previsto en el párrafo anterior.

La reducción de los signos, índices o módulos se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados devengados con posterioridad a la fecha de la autorización.

3.º Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales circunstancias.

La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

5. La Orden ministerial en cuya virtud se fijen los signos, índices o módulos aplicables a cada actividad contendrá las instrucciones necesarias para su adecuado cómputo y deberá publicarse en el «Boletín Oficial del Estado» antes del 1 de diciembre anterior al período a que resulte aplicable.

La Orden ministerial podrá referirse a un período de tiempo superior al año, en cuyo caso se determinará por separado el método de cálculo del rendimiento correspondiente a cada uno de los años comprendidos.

Artículo 32. Reducciones.

1. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

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, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

Artículo 25. Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, cuando los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, 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.

2. 1.º**(55)** Cuando se cumplan los requisitos previstos en el número 2.º de este apartado, el rendimiento neto de las actividades económicas se minorará en las cuantías siguientes:

a) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 9.180 euros: 4.080 euros anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 9.180,01 y 13.260 euros: 4.080 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento neto de actividades económicas y 9.180 euros anuales.

c) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas superiores a 13.260 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros: 2.652 euros anuales.

Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio

(55) El número 1º del apartado 2 de este artículo 32 ha sido redactado, con vigencia exclusiva para el ejercicio 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

efectivo de actividades económicas podrán minorar el rendimiento neto de las mismas en 3.264 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.242 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva una actividad económica y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

2.º **(56)** Para la aplicación de la reducción prevista en este apartado será necesario el cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, y en particular los siguientes:

a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con lo previsto en la regla 4.ª del artículo 30.2 de esta Ley.

b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados.

d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.

e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo.

f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

3.º Como consecuencia de la aplicación de esta reducción, el saldo resultante no podrá ser negativo.

Artículo 26. Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas.

1. Para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.2 de la Ley del Impuesto, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con la aplicación del porcentaje deducible en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación previsto en el artículo 30.2.ª de este Reglamento.

b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados.

d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales previstas en el artículo 68 de este Reglamento.

e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo. No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o cualquiera de las prestaciones previstas en la letra a) del artículo 17.2, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.

f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

g) Que no realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

2. Cuando el contribuyente opte por la tributación conjunta, tendrá derecho a la reducción cuando individualmente cumpla con los requisitos señalados en el apartado 1 de este artículo. En este caso, la cuantía de la reducción a computar en la declaración conjunta será única y se calculará teniendo en cuenta las rentas de la unidad familiar, sin que su importe pueda ser superior al rendimiento neto de las actividades económicas de los miembros de la unidad familiar que cumplan individualmente los citados requisitos.

Sección 4.ª ganancias y pérdidas patrimoniales

Artículo 33. Concepto.

1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio: **(57)**

a) En los supuestos de división de la cosa común.

b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(56) El número 2º del apartado 2 de este artículo ha sido redactado, con vigencia desde el 1 de enero de 2010, por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE del 5).

(57) Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio en la entrega de determinados valores en préstamo o en la devolución de otros tantos valores homogéneos al vencimiento del préstamo que cumplan los requisitos establecidos en la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31).

a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

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 tributará de acuerdo con lo previsto en el apartado a) del artículo 25.1 de esta Ley. 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. **(58)**

b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

d) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan adjudicaciones por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.

El supuesto al que se refiere este párrafo no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

e) Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley.

b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. **(59)**

c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 97.3 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) Las no justificadas.

b) Las debidas al consumo.

c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades.

d) Las debidas a pérdidas en el juego.

e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión.

Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.

f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

g) Las derivadas de las transmisiones 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, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones.

En los casos previstos en los párrafos f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Artículo 8. Concepto de valores o participaciones homogéneos.

A los exclusivos efectos de este Impuesto, se considerarán valores o participaciones homogéneos procedentes de un mismo emisor aquellos que formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, sean de igual naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones.

No obstante, la homogeneidad de un conjunto de valores no se verá afectada por la eventual existencia de diferencias entre ellos en lo relativo a su importe unitario; fechas de puesta en circulación, de entrega material o de fijación de precios; procedimientos de colocación, incluida la existencia de tramos o bloques destinados a categorías específicas de inversores; o cualesquiera otros aspectos de naturaleza accesoria. En particular, la homogeneidad no resultará alterada por el fraccionamiento de la emisión en tramos sucesivos o por la previsión de ampliaciones.

(58) Véase la disposición adicional octava de esta Ley.

(59) Véase la disposición adicional decimoquinta de esta Ley.

Artículo 73. Plazo de presentación de autoliquidaciones complementarias.

(...)

2. A efectos de lo previsto en el artículo 33.5, letras e) y g) de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente realice la adquisición de los elementos patrimoniales o de los valores o participaciones homogéneos con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario de declaración del período impositivo en el que computó la pérdida patrimonial derivada de la transmisión, deberá presentar autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la adquisición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha adquisición.

Artículo 34. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general. (60)

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.

Artículo 35. Transmisiones a título oneroso. (61)

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

Artículo 40. Determinación del valor de adquisición.

1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado **(62)**. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

a) Sobre los importes a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.

b) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan.

3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

Artículo 36. Transmisiones a título lucrativo.

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

Artículo 37. Normas específicas de valoración.

1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

a) De la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

(60) Véase la disposición transitoria novena de esta Ley.

(61) Véase el artículo 10.2.b) de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) (BOE del 27).

(62) Los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2010 se contienen en los artículos 64 (Inmuebles no afectos) y 74 (Inmuebles afectos), ambos de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

Para la determinación del valor de adquisición se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción llegara a ser superior al valor de adquisición de los valores de los cuales procedan tales derechos, la diferencia tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente, en el período impositivo en que se produzca la transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de éstas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

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.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

c) De la transmisión o el reembolso a título oneroso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva a las que se refiere el artículo 94 de esta Ley, 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.

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 la letra a) de este apartado 1.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, en el caso de transmisiones de participaciones en los fondos de inversión cotizados a los que se refiere el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, realizadas en bolsa de valores, el valor de transmisión se determinará conforme a lo previsto en la letra a) de este apartado.

d) De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera.–El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda.–El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera.–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 los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, 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.

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados.

f) De un traspaso, la ganancia patrimonial se computará al cedente en el importe que le corresponda en el traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, éste tendrá la consideración de precio de adquisición.

g) De indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Sólo se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente.

h) De la permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

– El valor de mercado del bien o derecho entregado.

– El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

i) De la extinción de rentas vitalicias o temporales, la ganancia o pérdida patrimonial se computará, para el obligado al pago de aquéllas, por diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido y la suma de las rentas efectivamente satisfechas.

j) En las transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.

k) Cuando el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles efectúe su transmisión, o cuando se produzca su extinción, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el importe real a que se refiere el artículo 35.1.a) de esta ley se minorará de forma proporcional al tiempo durante el cual el titular no hubiese percibido rendimientos del capital inmobiliario.

l) En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos.

m) En las operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones regulados por el Real Decreto 1814/1991, de 20 de diciembre, 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, en cuyo caso tributarán de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª de este capítulo.

n) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor.

Artículo 40. Determinación del valor de adquisición.

(...)

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

2. A efectos de lo dispuesto en los párrafos a), b) y c) del apartado anterior, cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar. Asimismo, cuando no se transmita la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos corresponden a los valores adquiridos en primer lugar.

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

3. Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

4. El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción preferente resultantes de ampliaciones de capital realizadas con objeto de incrementar el grado de difusión de las acciones de una sociedad con carácter previo a su admisión a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, seguirá el régimen previsto en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo.

La no presentación de la solicitud de admisión en el plazo de dos meses, a contar desde que tenga lugar la ampliación de capital, la retirada de la citada solicitud de admisión, la denegación de la admisión o la exclusión de la negociación antes de haber transcurrido dos años del comienzo de la misma, determinarán la tributación del total importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción, de acuerdo con el régimen previsto en el párrafo b) del apartado 1 de este artículo.

Artículo 38. Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual.

Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Artículo 41. Exención por reinversión en vivienda habitual.

1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, en los términos previstos en el artículo 55.5 de este Reglamento.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 54 de este Reglamento.

2. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión.

Se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquélla.

3. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

4. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, **(63)** y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Artículo 42. Reducción de ganancias patrimoniales para determinados elementos patrimoniales afectos. (Este artículo se transcribe en la página 716).

Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

CAPÍTULO III

Reglas especiales de valoración

Artículo 40. Estimación de rentas.

1. La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

2. Si se trata 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 **(64)** que se halle en vigor el último día del período impositivo.

Artículo 41. Operaciones vinculadas.

La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 42. Rentas en especie.

1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

(63) Para el ejercicio 2010, el interés de demora ha quedado establecido en el 5 por 100 y el interés legal del dinero en el 4 por 100 en la disposición adicional décimo octava de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (BOE del 24). Para el ejercicio 2011, la disposición adicional decimoséptima de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23), mantiene idénticas cuantías. Es decir, para el interés legal del dinero el 4 por 100 y para el interés de demora el 5 por 100.

(64) Véase la nota anterior.

2. No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie:

a) La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 43. Entrega de acciones a trabajadores.

1. No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 42.2.a) de la Ley del Impuesto, la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo en los siguientes supuestos:

1.º La entrega de acciones o participaciones de una sociedad a sus trabajadores.

2.º Asimismo, en el caso de los grupos de sociedades en los que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, la entrega de acciones o participaciones de una sociedad del grupo a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo. Cuando se trate de acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, la entrega a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del grupo.

En los dos casos anteriores, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad a la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o administración pública titular de las acciones.

2. La aplicación de lo previsto en el apartado anterior exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.

2.º Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por ciento.

3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

El incumplimiento del plazo a que se refiere el número 3.º anterior motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Artículo 73. Plazo de presentación de autoliquidaciones complementarias.

(...)

3. En los planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones regulados en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones o participaciones adquiridas, al menos, durante tres años, motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

b) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

Artículo 44. Gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie.

No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 42.2.b) de la Ley del Impuesto, los estudios dispuestos por Instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas. En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia se regirán por lo previsto en el artículo 9 de este Reglamento.

c) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.

Artículo 45. Gastos por comedores de empresa que no constituyen retribución en especie.

1. A efectos de lo previsto en el artículo 42.2.c) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurran los siguientes requisitos:

1.º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.

2.º Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo al artículo 9 de este Reglamento.

2. Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos en el número anterior, los siguientes:

1.º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar 9 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso. Esta cuantía podrá modificarse por el Ministro de Economía y Hacienda atendiendo a la evolución económica y al contenido social de estas fórmulas.

2.º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente:

a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.

b) Serán intransmisibles y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día.

c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.

e) La Empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de:

En el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal.

En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos.

d) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. 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, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

e) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

f) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

Artículo 46. Gastos por seguros de enfermedad que no constituyen retribución en especie.

No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42.2.f) de la Ley del Impuesto, las primas o cuotas satisfechas por las empresas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1. Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo además alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2. Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el apartado anterior. El exceso sobre dichas cuantías constituirá retribución en especie.

g) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.

h) **(65)** Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. 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. **(66)**

Artículo 43. Valoración de las rentas en especie.

1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) En el caso de utilización de vivienda, el 10 por ciento del valor catastral.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, el 5 por ciento del valor catastral. Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por ciento de aquél por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 5 por ciento.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo.

b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

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 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje

(65) Letra h) añadida, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (BOE del 13).

(66) El desarrollo reglamentario de este precepto se contiene en el artículo 46 bis del Reglamento del IRPF añadido, con efectos desde 1 de enero de 2011, por el Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre (BOE del 31). En dicho artículo se establecen los requisitos de las fórmulas indirectas de pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros, teniendo dicha consideración la entrega a los trabajadores de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago que cumpla los requisitos establecidos en el citado artículo 49 bis.

se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

c) En los préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período.

d) Por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:

Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.

Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar, sin perjuicio de lo previsto en los párrafos e) y f) del apartado 2 del artículo anterior.

Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior.

e) Por su importe, las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y las contribuciones satisfechas por las empresas promotoras reguladas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y su normativa de desarrollo. Igualmente por su importe, las cantidades satisfechas por empresarios a los seguros de dependencia.

Artículo 47. Derechos de fundadores de sociedades.

Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales, cuando consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad, se valorarán, como mínimo, en el 35 por ciento del valor equivalente de capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos.

f) No obstante lo previsto en los párrafos anteriores, cuando el rendimiento de trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, 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 por ciento ni de 1.000 euros anuales.

Artículo 48. Precio ofertado.

A efectos de lo previsto en el artículo 43.1.1.º f) de la Ley del Impuesto se considerará precio ofertado al público, en las retribuciones en especie satisfechas por empresas que tienen como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, **(67)** 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;

los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie;

cualquier otro distinto a los anteriores siempre que no excedan del 15 por ciento ni de 1.000 euros anuales.

2.º Las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 34 y 37 de esta Ley.

2. En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

CAPÍTULO IV

Clases de renta

Artículo 44. Clases de renta.

A efectos del cálculo del Impuesto, las rentas del contribuyente se clasificarán, según proceda, como renta general o como renta del ahorro.

Artículo 45. Renta general.

Formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 46. Renta del ahorro.

Constituyen la renta del ahorro:

a) Los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta Ley.

No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por

(67) La Ley 26/1984 ha sido derogada por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias (BOE del 30). Véase, a este respecto, el artículo 60 del citado texto refundido.

tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última.

A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha.

En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 5 por ciento.

b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

CAPÍTULO V

Integración y compensación de rentas

Artículo 47. Integración y compensación de rentas.

1. Para el cálculo de la base imponible, las cuantías positivas o negativas de las rentas del contribuyente se integrarán y compensarán de acuerdo con lo previsto en esta Ley.

2. Atendiendo a la clasificación de la renta, la base imponible se dividirá en dos partes:

a) La base imponible general.

b) La base imponible del ahorro.

Artículo 48. Integración y compensación de rentas en la base imponible general.

La base imponible general será el resultado de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refieren el artículo 45 de esta Ley.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente. **(68)**

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en el párrafo a) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

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

Artículo 49. Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro.

1. La base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

Si el resultado de la integración y compensación arrojase saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

Si el resultado de la integración y compensación arrojase saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes. **(69)**

2. Las compensaciones previstas en el apartado anterior deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que puedan practicarse fuera del plazo a que se refiere el párrafo anterior mediante la acumulación a rentas negativas de ejercicios posteriores.

TÍTULO IV

Base liquidable

Artículo 50. Base liquidable general y del ahorro.

1. La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente y por este orden, las reducciones a que se refieren los artículos 51, 53, 54, 55, 61bis y disposición adicional undécima de esta Ley, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones.

2. La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción prevista en los artículos 55 y 61 bis, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución.

3. Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el párrafo anterior mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

(68) Véase la disposición transitoria séptima.1 de esta Ley.

(69) Véase la disposición transitoria séptima.2 de esta Ley.

CAPÍTULO I.

Reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento

Artículo 51. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. (70)

Podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

1. Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones.

1.º Las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que le hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo.

2.º Las aportaciones realizadas por los partícipes a los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, 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:

a) Que las contribuciones se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación.

b) Que se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

c) Que se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista dicha contribución.

d) 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.

2. Las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social que cumplan los siguientes requisitos:

a) Requisitos subjetivos:

1.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para los rendimientos netos de actividades económicas, en los términos que prevé el segundo párrafo de la regla 1.ª del artículo 30.2 de esta Ley.

2.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores.

b) Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3. Las primas satisfechas a los planes de previsión asegurados. Los planes de previsión asegurados se definen como contratos de seguro que deben cumplir los siguientes requisitos:

a) El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario. No obstante, en el caso de fallecimiento, podrá generar derecho a prestaciones en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

b) Las contingencias cubiertas deberán ser, únicamente, las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y deberán tener como cobertura principal la de jubilación.

Sólo se permitirá la disposición anticipada, total o parcial, en estos contratos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del citado texto refundido. En dichos 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.

c) Este tipo de seguros tendrá obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

d) En el condicionado de la póliza se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión asegurado. La denominación Plan de Previsión Asegurado y sus siglas quedan reservadas a los contratos de seguro que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

e) Reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión asegurado.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, el régimen financiero y fiscal de las aportaciones, contingencias y prestaciones de estos contratos se regirá por la normativa reguladora de los planes de pensiones, salvo los aspectos financiero-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 o desempleo de larga duración.

(70) Véanse las disposiciones adicionales novena y undécima de esta Ley relativas, respectivamente, a las Mutualidades de trabajadores por cuenta ajena y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Artículo 49. Planes de previsión asegurados. (71)

1. A efectos de lo dispuesto en el párrafo b) del artículo 51.3 de la Ley del Impuesto, se entenderá que un contrato de seguro cumple el requisito de que la cobertura principal sea la de jubilación cuando se verifique la condición de que el valor de las provisiones matemáticas para jubilación y dependencia alcanzadas al final de cada anualidad representen al menos el triple de la suma de las primas pagadas desde el inicio del plan para el capital de fallecimiento e incapacidad.

2. Sólo se permitirá la disposición anticipada de los planes de previsión asegurados en los supuestos previstos en la normativa de planes de pensiones.

El derecho de disposición anticipada se valorará por el importe de la provisión matemática a la que no se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos.

No obstante, en el caso de que la entidad cuente con inversiones afectas, el derecho de disposición anticipada se valorará por el valor de mercado de los activos asignados.

3. El tomador de un plan de previsión asegurado podrá movilizar la totalidad o parte de su provisión matemática a otro u otros planes de previsión asegurados de los que sea tomador, o a uno o varios planes de pensiones del sistema individual o asociado de los que sea participe. Una vez alcanzada la contingencia, la movilización sólo será posible si las condiciones del plan lo permiten.

A tal fin, el tomador o beneficiario deberá dirigirse a la entidad aseguradora o gestora de destino acompañando a su solicitud la identificación del plan de previsión asegurado de origen desde el que se realizará la movilización y la entidad aseguradora de origen, así como, en su caso, el importe a movilizar. La solicitud incorporará una comunicación dirigida a la entidad aseguradora de origen para que ésta ordene el traspaso, e incluirá una autorización del tomador o beneficiario a la entidad aseguradora o entidad gestora de destino para que, en su nombre, pueda solicitar a la entidad aseguradora de origen la movilización de la provisión matemática, así como toda la información financiera y fiscal necesaria para realizarlo.

En el caso de que existan convenios o contratos que permitan gestionar las solicitudes de movilización a través de mediadores o de las redes comerciales de otras entidades, la presentación de la solicitud en cualquier establecimiento de éstos se entenderá realizada en la entidad aseguradora o gestora.

En el plazo máximo de dos días hábiles desde que la entidad aseguradora o entidad gestora de destino disponga de la totalidad de la documentación necesaria, ésta deberá, además de comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente para dicha movilización, comunicar la solicitud a la entidad aseguradora de origen, con indicación, al menos, del plan de previsión asegurado de destino, entidad aseguradora de destino y datos de la cuenta a la que debe efectuarse la transferencia, o, en otro caso, indicación del plan de pensiones de destino, fondo de pensiones de destino al que esté adscrito, entidad gestora y depositaria del fondo de destino, y los datos de la cuenta a la que debe efectuarse la transferencia.

En un plazo máximo de cinco días hábiles a contar desde la recepción por parte de la entidad aseguradora de origen de la solicitud con la documentación correspondiente, esta entidad deberá ordenar la transferencia bancaria y remitir a la entidad aseguradora o gestora de destino toda la información financiera y fiscal necesaria para el traspaso.

En caso de que la entidad aseguradora de origen sea, a su vez, la aseguradora del plan de previsión asegurado de destino o la gestora del plan de pensiones de destino, el tomador deberá indicar en su solicitud el importe que desea movilizar, en su caso, y el plan de previsión asegurado destinatario del traspaso, o, en otro caso, el plan de pensiones destinatario y el fondo de pensiones de destino al que esté adscrito. La entidad aseguradora de origen deberá emitir la orden de transferencia en el plazo máximo de tres días hábiles desde la fecha de presentación de la solicitud.

Para la valoración de la provisión matemática se tomará fecha el día en que se haga efectiva la movilización. No obstante, el contrato de seguro podrá referir la valoración al día hábil anterior a la fecha en que se haga efectiva.

En el caso de que la entidad cuente con inversiones afectas, el valor de la provisión matemática a movilizar será el valor de mercado de los activos asignados.

No se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos al importe de esta movilización.

En los procedimientos de movilizaciones a que se refiere este apartado se autoriza que la transmisión de la solicitud de traspaso, la transferencia de efectivo y la transmisión de la información entre las entidades intervinientes, puedan realizarse a través del Sistema Nacional de Compensación Electrónica, mediante las operaciones que, para estos supuestos, se habiliten en dicho Sistema.

Para el cumplimiento de requisito previsto en el apartado 1 de este artículo, en los supuestos de movilización de un plan de previsión asegurado a otro plan de previsión asegurado o de un plan de pensiones a un plan de previsión asegurado, se computarán sólo las primas y la provisión matemática del nuevo contrato de seguro. A estos efectos, en el plan de previsión asegurado de origen, en el momento de la movilización también deberá cumplirse el requisito previsto en el apartado 1 de este artículo.

4. 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, 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 Re-

(71) Véase la disposición adicional tercera y la transitoria octava del Reglamento del IRPF.

fundido 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. La denominación Plan de Previsión Social Empresarial y sus siglas quedan reservadas a los contratos de seguro que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

d) Reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión social empresarial.

e) Lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 3 anterior.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, resultará de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del apartado 3 anterior.

5. 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 tercer grado inclusive, o por su cónyuge, o por aquellas personas que tuviesen al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, podrán reducir en su base imponible las primas satisfechas a estos seguros privados, teniendo en cuenta el límite de reducción previsto en el artículo 52 de esta Ley.

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 10.000 euros anuales.

Estas primas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El contrato de seguro deberá cumplir en todo caso lo dispuesto en las letras a) y c) del apartado 3 anterior.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, resultará de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del apartado 3 anterior.

Reglamentariamente se desarrollará lo previsto en este apartado.

6. El conjunto de las aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible realizadas a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 anteriores, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, no podrá exceder de las cantidades previstas en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones.

7. Además de las reducciones realizadas con los límites previstos en el artículo siguiente, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir en la base imponible las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, con el límite máximo de 2.000 euros anuales.

Estas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

8. Si el contribuyente dispusiera de los derechos consolidados así como los derechos económicos que se derivan de los diferentes sistemas de previsión social previstos en este artículo, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora **(72)**. 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.

Artículo 50. Plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias en la disposición de derechos consolidados de sistemas de previsión social.

A efectos de lo previsto en los artículos 51.8 y 53.4 y en la disposición adicional undécima. Uno.5.c) de la Ley del Impuesto, las autoliquidaciones complementarias para reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas por la disposición anticipada de los derechos consolidados en sistemas de previsión social se presentarán en el plazo que medie entre la fecha de dicha disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que se realice la disposición anticipada.

9. La reducción prevista en este artículo resultará de aplicación cualquiera que sea la forma en que se perciba la prestación. En el caso de que la misma se perciba en forma de renta vitalicia asegurada, se podrán establecer mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

Artículo 52. Límite de reducción.

1. Como límite máximo conjunto para las reducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51 de esta Ley, se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. Este porcentaje será del 50 por 100 para contribuyentes mayores de 50 años. **(73)**

(72) Véase la nota **(63)** de la página 647.

(73) Este límite porcentual no resulta aplicable a las cantidades aportadas antes de 01/01/2007 pendientes de reducción. Véase la disposición transitoria duodécima de esta Ley.

b) 10.000 euros anuales. No obstante, en el caso de contribuyentes mayores de 50 años la cuantía anterior será de 12.500 euros.

2. Los partícipes, mutualistas o asegurados que hubieran efectuado aportaciones a los sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 51 de esta Ley, podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas incluyendo, en su caso, las aportaciones del promotor o las realizadas por la empresa que les hubiesen sido imputadas, que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite porcentual establecido en el apartado 1 anterior. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites máximos previstos en el apartado 6 del artículo 51.

Artículo 51. Excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social.

Los partícipes, mutualistas o asegurados podrán solicitar que las cantidades aportadas que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible, según lo previsto en los artículos 52.2 y 53.1.c) y en la disposición adicional undécima.Uno.5.b) de la Ley del Impuesto, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.

La solicitud deberá realizarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio en que las aportaciones realizadas no hubieran podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto.

La imputación del exceso se realizará respetando los límites establecidos en los artículos 51, 52 y 53 y en la disposición adicional undécima de la Ley del Impuesto. Cuando concurran aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto, se entenderán reducidas, en primer lugar, las aportaciones correspondientes a años anteriores.

Artículo 53. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad. (74)

1. Las aportaciones realizadas a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por ciento, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional décima de esta Ley, podrán ser objeto de reducción en la base imponible con los siguientes límites máximos:

a) Las aportaciones anuales realizadas a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con las que exista relación de parentesco o tutoría, con el límite de 10.000 euros anuales.

Ello sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propios planes de pensiones, de acuerdo con los límites establecidos en el artículo 52 de esta ley.

b) Las aportaciones anuales realizadas por las personas con discapacidad partícipes, con el límite de 24.250 euros anuales.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las de la propia persona con discapacidad, no podrá exceder de 24.250 euros anuales. A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de la persona con discapacidad, habrán de ser objeto de reducción, en primer lugar, las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad, y sólo si las mismas no alcanzaran el límite de 24.250 euros señalado, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base imponible de éstas, de forma proporcional, sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realizan aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad pueda exceder de 24.250 euros.

c) Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites previstos en este apartado 1.

Artículo 51. Excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social. (Artículo transcrito en la columna anterior)

2. El régimen regulado en este artículo también será de aplicación a las aportaciones a mutualidades de previsión social, a las primas satisfechas a los planes de previsión asegurados, a los planes de previsión social empresarial y a los seguros de dependencia que cumplan los requisitos previstos en el artículo 51 y en la disposición adicional décima de esta ley. En tal caso, los límites establecidos en el apartado 1 anterior serán conjuntos para todos los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

3. Las aportaciones a estos sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, realizadas por las personas a las que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional décima de esta ley, no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. A los efectos de la percepción de las prestaciones y de la disposición anticipada de derechos consolidados o económicos en supuestos distintos de los previstos en la disposición adicional décima de esta Ley, se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

Artículo 50. Plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias en la disposición de derechos consolidados de sistemas de previsión social.

A efectos de lo previsto en los artículos 51.8 y 53.4 y en la disposición adicional undécima. Uno.5.c) de

(74) El concepto y la acreditación de la discapacidad se regula en el artículo 72 del Reglamento del IRPF. Este artículo se reproduce en la página 658. Véase también la disposición adicional décima de esta Ley.

la Ley del Impuesto, las autoliquidaciones complementarias para reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas por la disposición anticipada de los derechos consolidados en sistemas de previsión social se presentarán en el plazo que medie entre la fecha de dicha disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que se realice la disposición anticipada.

Artículo 54. Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. (75)

1. Las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuadas por las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge de la persona con discapacidad o por aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, darán derecho a reducir la base imponible del aportante, con el límite máximo de 10.000 euros anuales.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido no podrá exceder de 24.250 euros anuales.

A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido, las reducciones correspondientes a dichas aportaciones habrán de ser minoradas de forma proporcional sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas físicas que realicen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido pueda exceder de 24.250 euros anuales.

2. Las aportaciones que excedan de los límites previstos en el apartado anterior darán derecho a reducir la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos los importes máximos de reducción.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también resultará aplicable en los supuestos en que no proceda la reducción por insuficiencia de base imponible. Cuando concurran en un mismo período impositivo reducciones de la base imponible por aportaciones efectuadas en el ejercicio con reducciones de ejercicios anteriores pendientes de aplicar, se practicarán en primer lugar las reducciones procedentes de los ejercicios anteriores, hasta agotar los importes máximos de reducción.

3. Tratándose de aportaciones no dinerarias se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

4. No generarán el derecho a reducción las aportaciones de elementos afectos a la actividad que efectúen los contribuyentes de este Impuesto que realicen actividades económicas.

En ningún caso darán derecho a reducción las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad titular del patrimonio protegido.

5. La disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuada en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes tendrá las siguientes consecuencias fiscales:

a) Si el aportante fue un contribuyente por este Impuesto, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

b) El titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en la letra w) del artículo 7 de esta Ley, mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

En los casos en que la aportación se hubiera realizado al patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, la obligación descrita en el párrafo anterior deberá ser cumplida por dicho trabajador.

c) A los efectos de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el trabajador titular del patrimonio protegido deberá comunicar al empleador que efectuó las aportaciones, las disposiciones que se hayan realizado en el período impositivo.

En los casos en que la disposición se hubiera efectuado en el patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior también deberá efectuarla dicho trabajador.

La falta de comunicación o la realización de comunicaciones falsas, incorrectas o inexactas constituirá infracción tributaria leve. Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 400 euros.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A los efectos previstos en este apartado, tratándose de bienes o derechos homogéneos se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado en caso de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores a los que se refiere el apartado 2 del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(75) Véase la nota (74) de la página anterior.

Artículo 71. Obligaciones de información de los contribuyentes que sean titulares de patrimonios protegidos.

Los contribuyentes que sean titulares de patrimonios protegidos regulados por 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, y, en caso de incapacidad de aquellos, los administradores de dichos patrimonios, deberán remitir una declaración informativa sobre las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante cada año natural en la que, además de sus datos de identificación harán constar la siguiente información:

Nombre, apellidos e identificación fiscal tanto de los aportantes como de los beneficiarios de las disposiciones realizadas.

Tipo, importe e identificación de las aportaciones recibidas así como de las disposiciones realizadas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará dentro del mes de enero de cada año, en relación con las aportaciones y disposiciones realizadas en el año inmediato anterior.

La primera declaración informativa que se presente deberá ir acompañada de copia simple de la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que figure la relación de bienes y derechos que inicialmente lo constituyeron así como de la relación detallada de las aportaciones recibidas y disposiciones realizadas desde la fecha de constitución del patrimonio protegido hasta la de la presentación de esta primera declaración.

El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, la forma y el lugar de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo, así como los supuestos en que deberá presentarse en soporte legible por ordenador o por medios telemáticos.

CAPÍTULO II

Reducción por pensiones compensatorias

Artículo 55. Reducciones por pensiones compensatorias.

Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible.

TÍTULO V

Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente

Artículo 56. Mínimo personal y familiar.

1. El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto.

2. Cuando la base liquidable general sea superior al importe del mínimo personal y familiar, éste formará parte de la base liquidable general.

Cuando la base liquidable general sea inferior al importe del mínimo personal y familiar, éste formará parte de la base liquidable general por el importe de esta última y de la base liquidable del ahorro por el resto.

Cuando no exista base liquidable general, el mínimo personal y familiar formará parte de la base liquidable del ahorro.

3. El mínimo personal y familiar será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley incrementados o disminuidos a efectos del cálculo del gravamen autonómico en los importes que, de acuerdo con lo establecido en el Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma. **(76)**

Artículo 57. Mínimo del contribuyente. (77)

1. El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5.151 euros anuales.

2. Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 918 euros anuales. Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en 1.122 euros anuales.

Artículo 58. Mínimo por descendientes. (77)

1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

1.836 euros anuales por el primero.

2.040 euros anuales por el segundo.

3.672 euros anuales por el tercero.

4.182 euros anuales por el cuarto y siguientes.

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.244 euros anuales.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período

(76) Apartado 3 del artículo 56 redactado, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

(77) Artículos 57 y 58 redactados, con vigencia exclusiva para el ejercicio 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

Artículo 53. Mínimo familiar por descendientes menores de tres años.

Cuando tenga lugar la adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento, o se produzca un cambio en la situación del acogimiento, el incremento en el importe del mínimo por descendientes previsto en el apartado 2 del artículo 58 de la Ley del Impuesto se practicará durante los períodos impositivos restantes hasta agotar el plazo máximo fijado en el citado artículo.

Artículo 59. Mínimo por ascendientes.(78)

1. El mínimo por ascendientes será de 918 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

2. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 1.122 euros anuales.

Artículo 60. Mínimo por discapacidad. (78)

El mínimo por discapacidad será la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes.

1. El mínimo por discapacidad del contribuyente será de 2.316 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 7.038 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y acredite un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.316 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

2. El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes será de 2.316 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo a que se refieren los artículos 58 y 59 de esta Ley, que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo será de 7.038 euros anuales, por cada uno de ellos que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.316 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

3. A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Artículo 72. Acreditación de la condición de persona con discapacidad y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad.

1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

2. A efectos de la reducción por rendimientos del trabajo obtenidos por personas con discapacidad prevista en el artículo 20.3 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes con discapacidad deberán acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

Artículo 61. Normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad.

Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

1.ª Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendien-

(78) Artículos 59 y 60 redactados, con vigencia exclusiva para el ejercicio 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

tes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

2.ª No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

3.ª La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

4.ª No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes, la cuantía será de 1.836 euros anuales por ese descendiente. **(79)**

5.ª Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo.

Artículo 61 bis. Reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos. (80)

Las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores, podrán ser objeto de reducción en la base imponible con un límite máximo de 600 euros anuales.

TÍTULO VI

Cálculo del impuesto estatal

CAPÍTULO I

Determinación de la cuota íntegra estatal

Artículo 62. Cuota íntegra estatal.

La cuota íntegra estatal será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 63 y 66 de esta Ley, a las bases liquidables general y del ahorro, respectivamente.

Artículo 63. Escala general del Impuesto. (81)

1. La parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,5

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar la escala prevista en el número 1.º anterior.

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen general estatal el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de lo previsto en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general estatal se expresará con dos decimales.

Artículo 64. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos.

Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

Artículo 65. Escala aplicable a los residentes en el extranjero. (82)

En el caso de los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por concurrir alguna de las circunstancias a las que se refieren el apartado 2 del artículo 8 y el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley, las escalas aplicables serán la establecida en el apartado 1 del artículo 63 y la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,5

(79) Norma 4ª del artículo 61 redactada, con vigencia exclusiva para el ejercicio 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

(80) Artículo 61 bis introducido, con efectos desde el 6 de julio de 2007, por la disposición adicional cuarta de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (BOE del 5).

(81) Artículo 63 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19). Véase también la disposición transitoria tercera de las leyes de cesión de tributos del Estado a las respectivas Comunidades Autónomas y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, en la que se establece la aplicación en 2010 de la escala general más arriba reproducida (Leyes 16 a 30/2010, de 16 de julio, BOE del 17).

(82) Artículo 65 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, (BOE del 19).

Artículo 66. Tipos de gravamen del ahorro. (83)

1. La base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley, se gravará a los tipos que aparecen en la siguiente escala:

Parte de la base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 6.000 euros	9,50
Desde 6.000,01 euros en adelante	10,50

2. En el caso de los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por concurrir alguna de las circunstancias a las que se refieren el apartado 2 del artículo 8 y el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley, la base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley, se gravará a los tipos que aparecen en la siguiente escala:

Parte de la base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 6.000 euros	19
Desde 6.000,01 euros en adelante	21

CAPÍTULO II

Determinación de la cuota líquida estatal

Artículo 67. Cuota líquida estatal.

1. (84) La cuota líquida estatal del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de:

a) La deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el apartado 1 del artículo 68 de esta Ley.

b) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de esta Ley.

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

Artículo 68. Deducciones.

1. Deducción por inversión en vivienda habitual. (85)

1.º Los contribuyentes podrán deducirse el 7,5 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente. A estos efectos, la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

La base máxima de esta deducción será de 9.015 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

También podrán aplicar esta deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición que se establezcan reglamentariamente, y siempre que se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, con el límite, conjuntamente con el previsto en el párrafo anterior, de 9.015 euros anuales. En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

2.º Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

3.º Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

4.º También podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual los contribuyentes que efectúen

---

(83) Apartados 1 y 2 redactados, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23) y por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24), respectivamente.

(84) El apartado 1 del artículo 67 ha sido redactado, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

(85) El apartado 1 del artículo 68 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19). Véanse, la disposición transitoria decimotercera c) de esta Ley relativa a la compensación fiscal por adquisición de vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la disposición adicional vigésimo novena de esta Ley en la que se establece la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual.

obras e instalaciones de adecuación en la misma, incluidos los elementos comunes del edificio y los que sirvan de paso necesario entre la finca y la vía pública, con las siguientes especialidades:

a) Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Darán derecho a deducción las obras e instalaciones de adecuación que deban efectuarse en la vivienda habitual del contribuyente, por razón de la discapacidad del propio contribuyente o de su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él.

c) La vivienda debe estar ocupada por cualquiera de las personas a que se refiere el párrafo anterior a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

d) La base máxima de esta deducción, independientemente de la fijada en el número 1.º anterior, será de 12.020 euros anuales.

e) El porcentaje de deducción será el 10 por ciento.

f) Se entenderá como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda cuando la anterior resulte inadecuada en razón a la discapacidad.

g) Tratándose de obras de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, así como las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad, podrán aplicar esta deducción además del contribuyente a que se refiere la letra b) anterior, los contribuyentes que sean copropietarios del inmueble en el que se encuentre la vivienda.

Artículo 54. Concepto de vivienda habitual.

1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

3. Cuando sean de aplicación las excepciones previstas en los apartados anteriores, la deducción por adquisición de vivienda se practicará hasta el momento en que se den las circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda o impidan la ocupación de la misma, salvo cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, en cuyo caso podrá seguir practicando deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha situación y la vivienda no sea objeto de utilización.

4. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, 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.

Artículo 55. Adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual.

1. Se asimilan a la adquisición de vivienda:

1.º La construcción o ampliación de la misma, en los siguientes términos:

Ampliación de vivienda, cuando se produzca el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año.

Construcción, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

2.º En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

También podrá practicarse deducción por las cantidades satisfechas, en su caso, para la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir su vivienda habitual, con el límite conjunto de 9.015 euros anuales.

2. Por el contrario, no se considerará adquisición de vivienda:

a) Los gastos de conservación o reparación, en los términos previstos en el artículo 13 de este Reglamento.

b) Las mejoras.

c) La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de ésta. Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con éstas, con el máximo de dos.

3. Si como consecuencia de hallarse en situación de concurso, el promotor no finalizase las obras de construcción antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el apartado 1 de este artículo o no pudiera efectuar la entrega de las viviendas en el mismo plazo, éste quedará ampliado en otros cuatro años.

En estos casos, el plazo de doce meses a que se refiere el artículo 54.2 de este Reglamento comenzará a contarse a partir de la entrega.

Para que la ampliación prevista en este apartado surta efecto, el contribuyente que esté obligado a presentar declaración por el Impuesto, en el período impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, deberá acompañar a la misma tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda como cualquier documento justificativo de haberse producido alguna de las referidas situaciones.

En los supuestos a que se refiere este apartado, el contribuyente no estará obligado a efectuar ingreso alguno por razón del incumplimiento del plazo general de cuatro años de finalización de las obras de construcción.

4. Cuando por otras circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente y que supongan paralización de las obras, no puedan éstas finalizarse antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el apartado 1 de este artículo, el contribuyente podrá solicitar de la Administración la ampliación del plazo.

La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal durante los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo.

En la solicitud deberán figurar tanto los motivos que han provocado el incumplimiento del plazo como el período de tiempo que se considera necesario para finalizar las obras de construcción, el cual no podrá ser superior a cuatro años.

A efectos de lo señalado en el párrafo anterior, el contribuyente deberá aportar la justificación correspondiente.

A la vista de la documentación aportada, el Delegado o Administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria decidirá tanto sobre la procedencia de la ampliación solicitada como con respecto al plazo de ampliación, el cual no tendrá que ajustarse necesariamente al solicitado por el contribuyente.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.

La ampliación que se conceda comenzará a contarse a partir del día inmediato siguiente a aquel en que se produzca el incumplimiento.

5. A los efectos previstos en el artículo 68.1.1.º de la Ley del Impuesto se considerará rehabilitación de vivienda las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 801/2005, de 1 de julio, por el que se aprueba el Plan Estatal 2005-2008, para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda.

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Artículo 56. Cuentas vivienda.

1. Se considerará que se han destinado a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente las cantidades que se depositen en Entidades de Crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, siempre que los saldos de las mismas se destinen exclusivamente a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente.

2. Se perderá el derecho a la deducción:

a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta vivienda para fines diferentes de la primera adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

b) Cuando transcurran cuatro años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya adquirido o rehabilitado la vivienda.

c) Cuando la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por ese concepto.

3. Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta vivienda.

4. Las cuentas viviendas deberán identificarse separadamente en la declaración del Impuesto, consignando, al menos, los siguientes datos:

Entidad donde se ha abierto la cuenta.

Sucursal.

Número de la cuenta.

Artículo 57. Obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad.

1. A efectos de la deducción prevista en el artículo 68.1.4.º de la Ley del Impuesto, se entiende por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad aquéllas que impliquen una reforma del interior de la misma, 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 su seguridad.

2. La acreditación de la necesidad de las obras e instalaciones para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de la persona con discapacidad, se efectuará ante la Administración tributaria mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de la misma.

2. Deducciones en actividades económicas.

A los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con igualdad de porcentajes y límites de deducción, con excepción de la deducción prevista en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, cuando se trate de contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas y determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva:

a) Les serán de aplicación las deducciones para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación previstas en el artículo 36 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la forma y con los límites establecidos en el artículo 44 de dicha ley, y en el artículo 69.2 de esta Ley. La base conjunta de estas deducciones tendrá como límite el rendimiento neto de las actividades económicas, por el método de estimación objetiva, computado para la determinación de la base imponible.

b) **(86)** Los restantes incentivos a que se refiere este apartado 2 sólo les serán de aplicación cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado método.

3. Deducciones por donativos.

Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto:

a) Las deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

b) El 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior. **(87)**

Artículo 69. Otras obligaciones formales de información.

(...)

2. Las entidades beneficiarias de donativos a las que se refiere el artículo 68.3.b) de la Ley del Impuesto deberán remitir una declaración informativa sobre los donativos recibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a los donantes:

a) Nombre y apellidos.

(86) Véase el artículo 69.2 de esta Ley relativo a los límites de esta deducción.

Véanse, asimismo, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE del 11), artículos 35 a 41 y 43, así como la disposición adicional décima; las normas especiales para inversiones en Canarias contenidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 8) y los artículos 26 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 7), en la redacción dada a los mismos por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre (BOE del 30) y por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE del 5).

Por lo que respecta a los beneficios fiscales aplicables a acontecimientos de excepcional interés público, a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, (BOE del 24), véanse las siguientes normas:

- Disposición adicional decimosexta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29) en la que se establecen los beneficios fiscales aplicables a "Barcelona World Race".

- Disposiciones adicionales trigésima primera, trigésima segunda y quincuagésima novena de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2008 (BOE del 27) en las que se establecen, respectivamente, los beneficios fiscales aplicables a "33ª Copa del América", "Guadalquivir Río de Historia" y "Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812".

- Disposiciones adicionales quincuagésima primera a quincuagésima sexta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24), en las que se establecen, respectivamente, los beneficios fiscales aplicables a los siguientes eventos: Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de "Londres 2012"; "Año Santo Xacobeo 2010"; "Conmemoración de Santo Domingo de la Calzada y del Año Jubilar Calceatense"; "Caravaca Jubilar 2010"; "Año Internacional para la investigación del Alzheimer y enfermedades neurodegenerativas relacionadas: Alzheimer Internacional 2011"; "Año Hernandiano, Orihuela 2010" y "Conmemoración del Centenario de la Costa Brava".

- Disposición final primera Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE del 25) en la que se establecen los beneficios fiscales aplicables al "Symposium Conmemorativo 90 Aniversario del Salón Internacional del Automóvil de Barcelona 2009".

- Disposiciones adicionales quincuagésima segunda a quincuagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (B)OE del 24) en las que se establecen, respectivamente, los beneficios fiscales aplicables a los siguientes eventos: "Celebración del Misteri de Elx", "Año Jubilar Guadalupense 2010" y "Jornadas Mundiales de la Juventud 2011".

- Disposiciones adicionales quincuagésima octava y novena de la citada Ley 26/2009, de 23 de diciembre, en las que se establecen, respectivamente los beneficios fiscales aplicables a los eventos: "Guadalquivir Rio de Historia" y "Conmemoración del Milenio de la fundación del Reino de Granada".

- Disposiciones adicionales sexagésima tercera, sexagésima cuarta y sexagésima séptima de la precitada Ley 26/2009, de 23 de diciembre, en las que se establecen, respectivamente, los beneficios fiscales aplicables a los eventos: "Solar Decathlon Europe 2010 y 1012", "Alicante 2011" y "Google Lunar X Prize".

(87) Véase el límite establecido en el artículo 69.1 de esta Ley.

b) Número de identificación fiscal.

c) Importe del donativo.

d) Indicación de si el donativo da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

Esta declaración informativa se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá establecer los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

1.º Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla.

a) Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla se deducirán el 50 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

b) También aplicarán esta deducción los contribuyentes que mantengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando, al menos, una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en dichas ciudades.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que puede acogerse a esta deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

2.º Los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla, se deducirán el 50 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

En ningún caso se aplicará esta deducción a las rentas siguientes:

Las procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Las rentas a las que se refieren los párrafos a), e) e i) del apartado siguiente.

3.º A los efectos previstos en esta Ley, se considerarán rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

a) Los rendimientos del trabajo, cuando se deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios.

b) Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles situados en Ceuta o Melilla o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

c) Las que procedan del ejercicio de actividades económicas efectivamente realizadas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en Ceuta o Melilla.

d) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla.

e) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla.

f) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí generen las rentas correspondientes.

g) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

h) Las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.

i) Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

Artículo 58. Rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

A efectos de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

1. Los rendimientos del trabajo derivados de prestaciones por desempleo y de aquellas a las que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

2. En el ejercicio de actividades económicas, se entenderá por operaciones efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos o supongan la prestación de un servicio profesional en dichos territorios.

No se estimará que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en los mismos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

3. Cuando se trate de actividades pesqueras y marítimas, serán de aplicación las reglas establecidas en el artículo 33 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

4. Se entenderá que los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, constituyen una renta obtenida en Ceuta o Melilla cuando el objeto del arrendamiento esté situado y se utilice efectivamente en dichos territorios.

5. Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial. (88)

Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por ciento del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

(88) Véase el límite establecido en el artículo 69.1 de esta Ley.

a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.

b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las comunidades autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

6. Deducción por cuenta ahorro-empresa.

Los contribuyentes podrán aplicar una deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, destinadas a la constitución de una sociedad Nueva Empresa regulada en el capítulo XII de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, con arreglo a los siguientes requisitos y circunstancias:

1.º El saldo de la cuenta ahorro-empresa deberá destinarse a la suscripción como socio fundador de las participaciones de la sociedad Nueva Empresa.

Por su parte, la sociedad Nueva Empresa, en el plazo máximo de un año desde su válida constitución, deberá destinar los fondos aportados por los socios que se hubieran acogido a la deducción a:

a) La adquisición de inmovilizado material e inmaterial exclusivamente afecto a la actividad, en los términos previstos en el artículo 29 de esta ley.

b) Gastos de constitución y de primer establecimiento.

c) Gastos de personal empleado con contrato laboral.

En todo caso, la sociedad Nueva Empresa deberá contar, antes de la finalización del plazo indicado con, al menos, un local exclusivamente destinado a llevar la gestión de su actividad y una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Se entenderá que no se ha cumplido lo previsto en este apartado cuando la sociedad Nueva Empresa desarrolle las actividades que se hubieran ejercido anteriormente bajo otra titularidad.

2.º La base máxima de esta deducción será de 9.000 euros anuales y estará constituida por las cantidades depositadas en cada período impositivo hasta la fecha de la suscripción de las participaciones de la sociedad Nueva Empresa.

3.º El porcentaje de deducción aplicable sobre la base de deducción a que se refiere el apartado 2.º anterior será del 15 por ciento.

4.º La sociedad Nueva Empresa deberá mantener durante al menos los dos años siguientes al inicio de la actividad:

a) La actividad económica en que consista su objeto social, no pudiendo cumplir la sociedad Nueva Empresa en dicho plazo los requisitos previstos en el cuarto párrafo del apartado 1 del artículo 116 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b) Al menos, un local exclusivamente destinado a llevar la gestión de su actividad y una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

c) Los activos en los que se hubiera materializado el saldo de la cuenta ahorro-empresa, que deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio afecto de la nueva empresa.

5.º Se perderá el derecho a la deducción:

a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta ahorro-empresa para fines diferentes de la constitución de su primera sociedad Nueva Empresa. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

b) Cuando transcurran cuatro años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya inscrito en el Registro Mercantil la sociedad Nueva Empresa.

c) Cuando se transmitan «ínter vivos» las participaciones dentro del plazo previsto en el apartado 4.º anterior.

d) Cuando la sociedad Nueva Empresa no cumpla las condiciones que determinan el derecho a esta deducción.

6.º Cuando, en períodos impositivos posteriores al de su aplicación, se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

7.º Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta ahorro-empresa y únicamente tendrá derecho a la deducción por la primera sociedad Nueva Empresa que constituya.

8.º Las cuentas ahorro-empresa deberán identificarse en los mismos términos que los establecidos para el caso de las cuentas vivienda.

7. Deducción por alquiler de la vivienda habitual.

Los contribuyentes podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual, siempre que su base imponible sea inferior a 24.020 euros anuales.

La base máxima de esta deducción será de:

a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 12.000 euros anuales: 9.015 euros anuales,

b) cuando la base imponible esté comprendida entre 12.000,01 y 24.020 euros anuales: 9.015 euros menos

el resultado de multiplicar por 0,75 la diferencia entre la base imponible y 12.000 euros anuales.

Artículo 69. Límites de determinadas deducciones.

1. La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 68 de esta Ley, no podrá exceder para cada una de ellas del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

2. Los límites de la deducción a que se refiere el apartado 2 del artículo 68 de esta Ley serán los que establezca la normativa del Impuesto sobre Sociedades para los incentivos y estímulos a la inversión empresarial.

Dichos límites se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual, previstas en los artículos 68.1 y 78 de la misma, y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, prevista en el artículo 68.5 de esta Ley.

Artículo 70. Comprobación de la situación patrimonial.

1. La aplicación de la deducción por inversión en vivienda y de la deducción por cuenta ahorro-empresa requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

2. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

Artículo 59. Pérdida del derecho a deducir.

1. Cuando, en períodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Esta adición se aplicará de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de la deducción por inversión en vivienda habitual, regulada en el apartado 1 del artículo 68 de la Ley del Impuesto, se añadirá a la cuota líquida estatal la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas.

b) Cuando se trate de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 5 y 6 del artículo 68 de la Ley del Impuesto, se añadirá a la cuota líquida estatal el 67 por ciento de las deducciones indebidamente practicadas y a la cuota líquida autonómica o complementaria el 33 por ciento restante.

c) Cuando se trate de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias normativas previstas en el artículo 38.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y del tramo autonómico o complementario de la deducción por inversión en vivienda habitual regulado en el artículo 78 de la Ley del Impuesto, se añadirá a la cuota líquida autonómica o complementaria la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas.

Disposición transitoria tercera. Regularización de deducciones por incumplimiento de requisitos.

Cuando, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos, se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones aplicadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2002, las cantidades indebidamente deducidas se sumarán a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria, del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, en el mismo porcentaje que, en su momento, se aplicó.

TÍTULO VII

Gravamen autonómico

CAPÍTULO I

Normas comunes

Artículo 71. Normas comunes aplicables para la determinación del gravamen autonómico.

Para la determinación del gravamen autonómico se aplicarán las normas relativas a la sujeción al impuesto y determinación de la capacidad económica contenidas en los Títulos I, II, III, IV y V de esta Ley, así como las relativas a la tributación familiar y regímenes especiales, contenidas en los Títulos IX y X de esta Ley.

CAPÍTULO II

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma

Artículo 72. Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma.

1. A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el ordinal 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma

donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los ordinales 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma, que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el apartado 3 siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

El plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias terminará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año en que concurran las circunstancias que, según lo previsto en el apartado 3 siguiente, determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia.

3. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este impuesto.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

4. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

5. Las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 9 de esta ley, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas.

CAPÍTULO III

Cálculo del gravamen autonómico

Sección 1.ª determinación de la cuota íntegra autonómica

Artículo 73. Cuota íntegra autonómica. (89)

La cuota íntegra autonómica del Impuesto será la suma de las cuantías resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 74 y 76 de esta Ley, a la base liquidable general y del ahorro, respectivamente.

Artículo 74. Escala autonómica del Impuesto. (90)

1. La parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la escala autonómica del Impuesto que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. **(91)**

---

(89) Véase la disposición transitoria decimosexta de esta Ley.

(90) Artículo 74 redactado, con efectos a partir del 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, (BOE del 19).

(91) La Comunidad de Madrid, La Comunidad Autónoma de la Rioja y la Comunitat Valenciana han aprobado las correspondientes escalas autonómicas diferenciadas de la contenida en la disposición transitoria decimoquinta de esta Ley aplicables en el ejercicio 2010. En la Adenda de este Apéndice normativo se recogen tanto las leyes de aprobación como las respectivas escalas autonómicas, páginas 762, 773 y 773, respectivamente.

Las Comunidades Autónomas de Cataluña, Castilla y León y Región de Murcia han aprobado sus correspondientes escalas autonómicas que coinciden con la contenida en la disposición transitoria decimoquinta de la Ley del Impuesto. El resto de Comunidades Autónomas no han aprobado la correspondiente escala autonómica para el ejercicio 2010. En consecuencia, los residentes en estas últimas Comunidades Autónomas aplicarán la escala contenida en la disposición transitoria decimoquinta de esta Ley.

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, la escala prevista en el número 1.º anterior.

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen general autonómico, el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de lo previsto en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general autonómico se expresará con dos decimales.

Artículo 75. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos. (92)

Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo anterior separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 74 de esta Ley a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley incrementado en 1.600 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

Artículo 76. Tipo de gravamen del ahorro. (93)

La base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56 de esta Ley, se gravará a los tipos que aparecen en la siguiente escala:

Parte de la base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 6.000 euros	9,50
Desde 6.000,01 euros en adelante	10,50

Sección 2.ª determinación de la cuota líquida autonómica

Artículo 77. Cuota líquida autonómica. (94)

1. La cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma de:

a) El tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el artículo 78 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial establecidos en su artículo 70.

b) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en sus artículos 69 y 70.

c) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. **(95)**

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

Artículo 78. Tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual. (96)

1. El tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de esta Ley será el resultado de aplicar a la base de la deducción, de acuerdo con los requisitos y circunstancias previstas en el mismo, los porcentajes que, conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado los porcentajes a que se refiere el apartado anterior, serán de aplicación los siguientes: **(97)**

a) Con carácter general el 7,5 por ciento.

b) Cuando se trate de obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad a que se refiere el número 4.º del artículo 68.1 de esta Ley, el porcentaje será el 10 por ciento.

TÍTULO VIII

Cuota diferencial

Artículo 79. Cuota diferencial.

La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, en los siguientes importes:

a) La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de esta Ley.

b) La deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas prevista en el artículo 80 bis de esta Ley.

(92) El artículo 75 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

(93) El artículo 76 ha sido redactado, con efectos de 1 de enero de 2010, por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23). Véase, asimismo, la disposición adicional vigésima octava de esta Ley.

(94) El artículo 77 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

(95) La normativa que aprueba las deducciones autonómicas para el ejercicio 2010 se transcriben en la Adenda de este Apéndice, páginas 734 y ss.

(96) El artículo 78 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

(97) La Comunidad Autónoma de Cataluña ha aprobado los correspondientes porcentajes autonómicos de deducción en la Ley 31/2002, de 30 de diciembre. Véanse las páginas 755 de la Adenda de este Apéndice normativo.

c) Las deducciones a que se refieren el artículo 91.8 y el artículo 92.4 de esta Ley.

d) Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el apartado 8 del artículo 99 de esta Ley, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

e) Las retenciones a que se refiere el apartado 11 del artículo 99 de esta Ley.

f) Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo.

Artículo 80. Deducción por doble imposición internacional.

1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

3. Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación el procedimiento de eliminación de la doble imposición previsto en el artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 80 bis. Deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

1. (98) Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 12.000 euros anuales que obtengan rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas se deducirán la siguiente cuantía:

a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 8.000 euros anuales: 400 euros anuales.

b) cuando la base imponible esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales: 400 euros menos el resultado de multiplicar por 0,1 la diferencia entre la base imponible y 8.000 euros anuales.

2. El importe de la deducción prevista en este artículo no podrá exceder del resultante de aplicar el tipo medio de gravamen a la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas minorados, respectivamente, por las reducciones establecidas en los artículos 20 y, en su caso, 32 de esta Ley.

A estos efectos, no se computarán los rendimientos del trabajo o de actividades económicas obtenidos en el extranjero en la medida en que por aplicación de la deducción prevista en el artículo 80 de esta Ley no hayan tributado efectivamente en el Impuesto.

Se entenderá por tipo medio de gravamen el resultante de sumar los tipos medios de gravamen a que se refieren el apartado 2 del artículo 63 y el apartado 2 del artículo 74 de esta Ley.

Artículo 81. Deducción por maternidad.

1. Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta ley, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos previstos en este artículo, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.

2. La deducción se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 anterior, y tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción. **(99)**

A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

3. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de la deducción de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

4. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de esta deducción, así como los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono.

(98) El apartado 1 del artículo 80 bis ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

(99) Respecto a las obligaciones de suministro de información, véase la disposición adicional decimotercera 3, c) de esta Ley y el artículo 69.7 y 8 del Reglamento del IRPF.

Artículo 60. Procedimiento para la práctica de la deducción por maternidad y su pago anticipado.

1. La deducción por maternidad regulada en el artículo 81 de la Ley del Impuesto se aplicará proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 del citado artículo, y tendrá como límite para cada hijo, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento, adopción o acogimiento.

A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

2. A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción a que se refiere el apartado anterior se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.ª La determinación de los hijos que darán derecho a la percepción de la deducción se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

2.ª El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.

3. Cuando tenga lugar la adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento, o se produzca un cambio en la situación del acogimiento, la deducción por maternidad se practicará durante el tiempo que reste hasta agotar el plazo máximo de los tres años a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 81 de la Ley del Impuesto.

4. En el supuesto de existencia de varios contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción por maternidad respecto del mismo acogido o tutelado, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

5. 1.º Los contribuyentes con derecho a la aplicación de esta deducción podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimos que a continuación se indican:

a) Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante al menos quince días de cada mes, en el Régimen General o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

b) Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50 por ciento de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en el párrafo anterior.

c) Trabajadores por cuenta ajena en alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el mes y que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período.

d) Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes Especiales de la Seguridad Social no citados en los párrafos anteriores o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días en el mes.

2.º La tramitación del abono anticipado se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) La solicitud se presentará en el lugar, forma y plazo que determine el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá determinar los casos en los que se pueda formular por medios telemáticos o telefónicos. En el supuesto previsto en el apartado 4 de este artículo, las solicitudes deberán presentarse de forma simultánea. **(100)**

b) La Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la vista de la solicitud recibida, y de los datos obrantes en su poder, abonará de oficio de forma anticipada y a cuenta el importe de la deducción por maternidad. En el supuesto de que no procediera el abono anticipado de la deducción, notificará tal circunstancia al contribuyente con expresión de las causas que motivan la denegación.

c) El abono de la deducción de forma anticipada se efectuará, mediante transferencia bancaria, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mensualmente y sin prorrateos por un importe de 100 euros por cada hijo. El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar el abono por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

3.º Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de la deducción por maternidad vendrán obligados a comunicar a la Administración tributaria las variaciones que afecten a su abono anticipado, así como cuando por alguna causa o circunstancia sobrevenida, incumplan alguno de los requisitos para su percepción. La comunicación se efectuará utilizando el modelo que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecerá el lugar, forma y plazos de presentación, así como los casos en que dicha comunicación se pueda realizar por medios telemáticos o telefónicos.

4.º Cuando el importe de la deducción por maternidad no se correspondiera con el de su abono anticipado, los contribuyentes deberán regularizar tal situación en su declaración por este Impuesto. En el supuesto de contribuyentes no obligados a declarar deberán comunicar, a estos efectos, a la Administración tributaria la información que determine el Ministro de Economía y Hacienda, quien asimismo establecerá el lugar, forma y plazo de su presentación.

5.º No serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a la deducción por maternidad que corresponda.

(100) Véase la Orden EHA/3352/2007, de 19 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 140 de solicitud del abono anticipado de las deducciones por maternidad y por nacimiento o adopción y se determina el lugar, forma y plazo de presentación del mismo.

Artículo 81 bis. Deducción por nacimiento o adopción. (101)

1. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto en 2.500 euros anuales por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo, siempre que cumplan cualquiera de las siguientes condiciones:

a) que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad en el momento del nacimiento o la adopción.

b) que hubieran obtenido durante el período impositivo anterior rendimientos o ganancias de patrimonio, sujetos a retención o ingreso a cuenta, o rendimientos de actividades económicas por los que se hubieran efectuado los correspondientes pagos fraccionados.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se haya efectuado la inscripción del descendiente en el Registro Civil.

2. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de la deducción de forma anticipada, pudiendo ceder, en su caso, al otro progenitor o adoptante que cumpla los requisitos previstos en el artículo 2.2 de la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, el derecho a su cobro una vez le sea reconocido. Se entenderá que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales por esta cesión.

Cuando se perciba la deducción de forma anticipada no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

3. En ningún caso se tendrá derecho a esta deducción cuando, en relación con el mismo nacimiento o adopción, ya hubiera percibido la prestación a que se refiere la letra b) del artículo 3 de la Ley 35/2007, de 15 de noviembre.

TÍTULO IX

Tributación familiar

Artículo 82. Tributación conjunta.

1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo.

2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

3. La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.

Artículo 83. Opción por la tributación conjunta.

1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria.

Artículo 84. Normas aplicables en la tributación conjunta.

1. En la tributación conjunta serán aplicables las reglas generales del impuesto sobre determinación de la renta de los contribuyentes, determinación de las bases imponible y liquidable y determinación de la deuda tributaria, con las especialidades que se fijan en los apartados siguientes.

2. 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:

1.º Los límites máximos de reducción en la base imponible previstos en los artículos 52, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta Ley, serán aplicados individualmente por cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.

2.º**(102)** En cualquiera de las modalidades de unidad familiar, se aplicará, con independencia del número de miembros integrados en la misma, el importe del mínimo previsto en el apartado 1 del artículo 57, incrementado o disminuido en su caso para el cálculo del gravamen autonómico en los términos previstos en el artículo 56.3 de esta Ley.

Para la cuantificación del mínimo a que se refiere el apartado 2 del artículo 57 y el apartado 1 del artículo 60, ambos de esta Ley, se tendrán en cuenta las cir-

(101) El artículo 81 bis ha sido suprimido, con efectos de 1 de enero de 2011, por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23).

(102) El número 2º del apartado 2 de este artículo ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

cunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

En ningún caso procederá la aplicación de los citados mínimos por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda por el mínimo por descendientes y discapacidad.

3.º En la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de esta ley, la base imponible, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta Ley, se reducirá en 3.400 euros anuales. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

4.º En la segunda de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de esta ley, la base imponible, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta Ley, se reducirá en 2.150 euros anuales. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

No se aplicará esta reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

3. En la tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del impuesto, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas, realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

4. Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en esta ley.

5. Las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta serán gravadas acumuladamente.

6. Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.

TÍTULO X

Regímenes especiales

Sección 1.ª imputación de rentas inmobiliarias

Artículo 85. Imputación de rentas inmobiliarias.

1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1 por ciento del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por ciento de aquel por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 por ciento.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

2. Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

3. En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del periodo de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral, o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

Sección 2.ª régimen de atribución de rentas

Artículo 86. Régimen de atribución de rentas.

Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta sección 2.ª

Artículo 87. Entidades en régimen de atribución de rentas.

1. Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el

artículo 8.3 de esta Ley y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas. **(103)**

2. El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 88. Calificación de la renta atribuida.

Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

Artículo 89. Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta.

1. Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley, con las siguientes especialidades:

a) 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.

b) La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente se efectuará de acuerdo con lo previsto en el capítulo IV del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

c) 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 la disposición transitoria novena de esta Ley.

2.ª 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 1.ª anterior.

3.ª 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 3.ª

2. Estarán 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.

3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

4. Los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por este Impuesto podrán practicar en su declaración las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32.1 de esta Ley.

5. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, que sean miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse procedentes de las citadas acciones o participaciones. Asimismo, integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas.

Artículo 90. Obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas.

1. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán presentar una declaración informativa, con el contenido que reglamentariamente se establezca, relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español.

2. La obligación de información a que se refiere el apartado anterior 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 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o por sus miembros contribuyentes por este Impuesto o sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades en el caso de las entidades constituidas en el extranjero.

3. 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 establezcan.

(103) Véase el artículo 24 del Reglamento, que se transcribe en la página 634 de este Apéndice.

4. El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, así como el plazo, lugar y forma de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo.

5. No estarán obligadas a presentar la declaración informativa a que se refiere el apartado 1 de este artículo, las entidades en régimen de atribución de rentas que no ejerzan actividades económicas y cuyas rentas no excedan de 3.000 euros anuales.

Artículo 70. Obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas.

1. Las entidades en régimen de atribución de rentas mediante las que se ejerza una actividad económica, o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales, deberán presentar anualmente una declaración informativa en la que, además de sus datos identificativos y, en su caso, los de su representante, deberá constar la siguiente información:

a) Identificación, domicilio fiscal y número de identificación fiscal de sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español, incluyéndose las variaciones en la composición de la entidad a lo largo de cada período impositivo.

En el caso de que alguno de los miembros de la entidad no sea residente en territorio español, identificación de quien ostente la representación fiscal del mismo de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Tratándose de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, se deberá identificar, en los términos señalados en este artículo, a los miembros de la entidad contribuyentes por este Impuesto o sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como a los miembros de la entidad contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de las rentas obtenidas por la entidad sujetas a dicho Impuesto.

b) Importe total de las rentas obtenidas por la entidad y de la renta atribuible a cada uno de sus miembros, especificándose, en su caso:

1.º Ingresos íntegros y gastos deducibles por cada fuente de renta.

2.º Importe de las rentas de fuente extranjera, señalando el país de procedencia, con indicación de los rendimientos íntegros y gastos.

3.º En el supuesto a que se refiere el apartado 5 del artículo 89 de la Ley del Impuesto, identificación de la institución de inversión colectiva cuyas acciones o participaciones se han adquirido o suscrito, fecha de adquisición o suscripción y valor de adquisición de las acciones o participaciones, así como identificación de la persona o entidad, residente o no residente, cesionaria de los capitales propios.

c) Bases de las deducciones.

d) Importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad y los atribuibles a cada uno de sus miembros.

e) Importe neto de la cifra de negocios de acuerdo con el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. **(104)**

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar por escrito a sus miembros la información a que se refieren los párrafos b), c) y d) del apartado anterior. La notificación deberá ponerse a disposición de los miembros de la entidad en el plazo de un mes desde la finalización del plazo de presentación de la declaración a que se refiere el apartado 1 anterior.

3. El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, el plazo, el lugar y la forma de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo. **(105)**

Sección 3.ª transparencia fiscal internacional

Artículo 91. Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.

1. Los contribuyentes imputarán la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta perteneciese a alguna de las clases previstas en el apartado 2 de este artículo y se cumpliesen las circunstancias siguientes:

a) Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas según lo previsto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas del citado Impuesto.

2. Únicamente se imputará la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

---

(104) El citado texto refundido ha sido derogado, con efectos desde el 1 de septiembre de 2010, por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE del 3)

(105) Véase la Orden HAC/171/2004, de 30 de enero, (BOE del 4 de febrero), por la que se aprueba el modelo 184, de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas, modificada parcialmente por la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre (BOE del 23).

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de esta Ley o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 25 de esta Ley.

No se entenderá incluida en este párrafo b) la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

1.º Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades empresariales.

2.º Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales.

3.º Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

4.º Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades empresariales, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo c).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere el párrafo c), cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades empresariales.

c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del 50 por ciento de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

d) Transmisiones de los bienes y derechos referidos en los párrafos a) y b) que generen ganancias y pérdidas patrimoniales.

No se incluirán las rentas previstas en los párrafos a), b) y d) anteriores, obtenidas por la entidad no residente en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del 5 por ciento, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

1.º Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

2.º Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades empresariales.

A estos efectos, se entenderá que proceden del ejercicio de actividades empresariales las rentas previstas en los párrafos a), b) y d) que tuvieran su origen en entidades que cumplan el requisito 2.º anterior y estén participadas, directa o indirectamente, en más del 5 por ciento por la entidad no residente.

3. No se imputarán las rentas previstas en los párrafos a), b) y d) del apartado anterior cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total o al 4 por ciento de los ingresos totales de la entidad no residente.

Los límites establecidos en el párrafo anterior podrán referirse a la renta o a los ingresos obtenidos por el conjunto de las entidades no residentes en territorio español pertenecientes a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

No se imputará en la base imponible del contribuyente el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.

Las rentas positivas de cada una de las fuentes citadas en el apartado 2 se imputarán en la base imponible general, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta ley.

4. Estarán obligados a la correspondiente imputación los contribuyentes comprendidos en el párrafo a) del apartado 1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

5. La imputación se realizará en el período 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 12 meses, salvo que el contribuyente opte por realizar dicha inclusión en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

6. El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible. Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar estos mismos criterios y principios.

A estos efectos, se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

7. No se imputarán los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

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

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

8. Será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales. **(106)**

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

9. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en el párrafo a) del apartado 7 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la renta positiva imputada en la base imponible. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva imputada.

10. Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en este artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b) Relación de administradores.

c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

d) Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.

e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser imputada.

11. Cuando la entidad participada sea residente en países o territorios considerados como paraísos fiscales **(107)** se presumirá que:

a) Se cumple la circunstancia prevista en el párrafo b) del apartado 1.

b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2.

c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por ciento del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en los párrafos anteriores admitirán prueba en contrario.

Las presunciones contenidas en los párrafos anteriores no se aplicarán cuando la entidad participada consolide sus cuentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, con alguna o algunas de las entidades obligadas a la inclusión.

12. Lo previsto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta Ley.

13. Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. **(108)**

Sección 4.ª derechos de imagen

Artículo 92. Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.

1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurran las circunstancias siguientes:

a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados.

(106) Véase la nota **(24)** de la página 618.

(107) Véase la nota **(24)** de la página 618.

(108) Véase la nota **(24)** de la página 618.

Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto.

4. 1.º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

2.º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales. **(109)**

Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

5. 1.º La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

2.º La imputación se efectuará en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley.

3.º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1.

6. 1.º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

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

2.º Los dividendos o participaciones a que se refiere el ordinal 1.º anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional.

3.º Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.

7. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta ley.

8. Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1, la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.

Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de esta ley, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor.

La persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro.

Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta.

Artículo 107. Ingreso a cuenta sobre derechos de imagen. (110)

El porcentaje para calcular el ingreso a cuenta que debe practicarse en el supuesto contemplado por el apartado 8 del artículo 92 de la Ley del Impuesto, será del 19 por ciento.

(109) Véase la nota **(24)** de la página 618.

(110) Artículo 107 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010 por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

Sección 5.ª Régimen especial para trabajadores desplazados

Artículo 93. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. (111)

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por ciento.

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

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

e) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

f) Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales. **(112)**

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

Artículo 113. Ámbito de aplicación.

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una elación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1.c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 16.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre So-

(111) Artículo 93 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24). Véase también la disposición transitoria decimoséptima de esta Ley.

(112) El requisito contenido en esta letra f) resulta aplicable a partir del 1 de enero de 2010. Los contribuyentes que se hubiesen desplazado a territorio español con anterioridad a dicha fecha pueden aplicar el régimen especial previsto en este artículo, conforme a la redacción del mismo vigente a 31 de diciembre de 2009 en el que no se contiene limitación de retribuciones. Véase, a este respecto, la disposición transitoria decimoséptima de la Ley del IRPF.

ciedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por ciento.

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

d) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. Se entenderá cumplida esta condición cuando los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a la empresa o entidad residente en España o a un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. En el caso de que el desplazamiento se hubiera producido en el seno de un grupo de empresas, en los términos establecidos en el artículo 16.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y exclusivamente a estos efectos, será necesario que el trabajador sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

e) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Artículo 114. Contenido del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

1. La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español, con arreglo a la normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, salvo lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10 y 11 del capítulo I del citado texto refundido.

2. En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los contribuyentes que opten por este régimen especial tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

b) La base liquidable de cada renta se calculará para cada una de ellas de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) La cuota íntegra se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en el artículo 25.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

d) La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones en la cuota a que se refiere el artículo 26 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A los efectos previstos en el párrafo b) del citado artículo 26, además de los pagos a cuenta a que se refiere el apartado 3 siguiente, también resultarán deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3. Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta de este régimen especial se practicarán de acuerdo con lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No obstante, cuando concurran las circunstancias previstas en el artículo 76.2.a) de este Reglamento, estarán obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes, en relación con las rentas que estos obtengan en territorio español.

El cumplimento de las obligaciones formales previstas en el artículo 108 de este Reglamento, por las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el párrafo anterior, se realizará mediante los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

4. Los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen especial estarán obligados a presentar y suscribir la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el modelo especial que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, el cual establecerá la forma, el lugar y los plazos de su presentación, y cuyo contenido se ajustará a los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.**(113)**

Al tiempo de presentar su declaración, los contribuyentes deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, la forma y los plazos que determine el Ministro de Economía y Hacienda. Si resultara una cantidad devolver, la devolución se practicará de acuerdo con lo señalado en el artículo 103 de la Ley del Impuesto.

5. A las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español realizadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación de este régimen especial les resultará de aplicación lo previsto en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

6. A los efectos de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 18.2.a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, se entenderá que la cuota íntegra autonómica o complementaria es el 33 por ciento de la prevista en el apartado 2.c) anterior.

Artículo 115. Duración.

Este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, sin perjuicio de lo establecido los artículos 117 y 118 de este Reglamento.

(113) El modelo especial de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que deben presentar los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen es el 150, aprobado por la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, (BOE del 31).

A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.

Artículo 116. Ejercicio de la opción.

1. El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

2. La opción se ejercitará mediante la presentación del modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este Reglamento.

3. No podrán ejercitar esta opción los contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo previsto en el artículo 89.B) de este Reglamento.

Artículo 117. Renuncia al régimen.

1. Los contribuyentes que hubieran optado por este régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos.

2. La renuncia se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) En primer lugar, presentará a su retenedor la comunicación de datos prevista en el artículo 88 de este Reglamento, quien le devolverá una copia sellada de aquella.

b) En segundo lugar, presentará ante la Administración tributaria el modelo de comunicación previsto en el artículo 119 de este Reglamento y adjuntará la copia sellada de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior.

3. Los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

Artículo 118. Exclusión del régimen.

1. Los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen. La exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

2. Los contribuyentes excluidos del régimen deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación, mediante el modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este Reglamento.

3. Las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desde el momento en que el contribuyente comunique a su retenedor que ha incumplido las condiciones para la aplicación de este régimen especial, adjuntando copia de la comunicación a que se refiere el apartado anterior. Al mismo tiempo, presentará a su retenedor la comunicación de datos prevista en el artículo 88 de este Reglamento.

No obstante, cuando el retenedor conozca el incumplimiento de las condiciones previstas en los párrafos c), d) o e) del artículo 113 de este Reglamento, las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde el momento en que se produzca su incumplimiento.

El cálculo del nuevo tipo de retención se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 87 de este Reglamento, teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones anuales.

4. Los contribuyentes excluidos de este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

Artículo 119. Comunicaciones a la Administración tributaria y acreditación del régimen.

1. La opción por la aplicación del régimen se ejercitará mediante comunicación a la Administración tributaria, a través del modelo que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecerá la forma y el lugar de su presentación. **(114)**

En la citada comunicación se hará constar, entre otros datos, la identificación del trabajador, del empleador y, en su caso, de la empresa o entidad residente en España o del establecimiento permanente para el que se presten los servicios, la fecha de entrada en territorio español y la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

Asimismo, se adjuntará la siguiente documentación:

a) Cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, la duración del contrato de trabajo y que el trabajo se realizará efectivamente en España.

b) Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador para prestar servicios a una empresa o entidad residente en España o a un establecimiento permanente situado en territorio español, un documento justificativo emitido por estos últimos en el que se exprese el reconocimiento de la prestación de servicios para aquellos, al que se adjuntará copia de la carta de desplazamiento del empleador, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y su dirección, la duración de la orden de desplazamiento y que el trabajo se realizará efectivamente en España.

(114) El modelo 149 de comunicación a la Administración tributaria de la opción por este régimen especial se ha aprobado por la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, (BOE del 31). Este modelo es válido también para ejercitar la renuncia o exclusión de este régimen especial.

2. La Administración tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial.

Dicho documento acreditativo servirá para justificar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial, para lo cual les entregará un ejemplar del documento.

Artículo 120. Certificado de residencia fiscal.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que figura en el anexo 9 de dicha orden. **(115)**

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá señalar, a condición de reciprocidad, los supuestos en los que se emitirán certificados para acreditar la condición de residente en España, a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, a los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial.

Sección 6.ª instituciones de inversión colectiva

Artículo 94. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva. (116)

1. Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, imputarán, de conformidad con las normas de esta Ley, las siguientes rentas:

a) Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.

Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición

---

(115) La citada disposición adicional segunda ha sido modificada por la disposición final segunda de la Orden EHA/2339/2005, de 13 de julio (BOE del 19).

(116) Apartados 1 y 2 del artículo 94 redactados, con efectos para las reducciones de capital y distribución de la prima de emisión efectuadas con posterioridad al día 23 de septiembre de 2010, por la disposición final novena de la Ley 40/2010, de 29 de diciembre, de almacenamiento geológico de dióxido de carbono (BOE del 30). Véase, asimismo, el artículo 65 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23).

Para las reducciones de capital y distribución de la prima de emisión efectuadas hasta el día 23 de septiembre de 2010, la redacción vigente de los apartados 1 y 2 del artículo 94 es la siguiente:

1. Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, imputarán, de conformidad con las normas de esta Ley, las siguientes rentas:

a) Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.

Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos:

1.º En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.

2.º En las transmisiones 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 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por ciento del capital de la institución de inversión colectiva.

El régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo de este párrafo a) no resultará de aplicación 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 de diferimiento 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 conforme a lo previsto en el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

b) Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva.

2. El régimen previsto en el apartado 1 de este artículo será de aplicación a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas por la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, distintas de las previstas en el artículo 95 de esta ley, 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.

Para la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1.a) se exigirán los siguientes requisitos:

a) 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.

b) 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 previstos en el apartado 1.a).2.º anterior se entenderá referido a cada compartimento o subfondo comercializado.

de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos:

1.º En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.

2.º En las transmisiones 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 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por ciento del capital de la institución de inversión colectiva.

El régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo de este párrafo a) no resultará de aplicación 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 de diferimiento cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción 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 o acciones de las sociedades del mismo tipo conforme a lo previsto en el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

b) Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva.

c) En los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías:

El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social.

Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas, de acuerdo con las reglas del primer párrafo del artículo 33.3 a) de esta Ley, hasta su anulación. A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

En ningún caso resultará de aplicación la exención prevista en la letra y) del artículo 7 de esta Ley a los rendimientos del capital mobiliario regulados en esta letra.

d) En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable, la totalidad del importe obtenido, sin que resulte de aplicación la minoración del valor de adquisición de las acciones previsto en el artículo 25.1.e) de esta Ley.

2. a) El régimen previsto en el apartado 1 de este artículo será de aplicación a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el artículo 95 de esta Ley, 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.

Para la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1.a) se exigirán los siguientes requisitos:

1.º 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.

2.º 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 previstos en el apartado 1.a).2.º anterior se entenderá referido a cada compartimento o subfondo comercializado.

b) Lo dispuesto en las letras c) y d) del apartado 1 se aplicará a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

3. La determinación del número de socios y del porcentaje máximo de participación en el capital de las instituciones de inversión colectiva se realizará de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca. A estos efectos, la información relativa al número de socios, a su identidad y a su porcentaje de participación no tendrá la consideración de hecho relevante.

Artículo 52. Acreditación del número de socios, patrimonio y porcentaje máximo de participación en instituciones de inversión colectiva.

1. El número mínimo de accionistas exigidos en el artículo 94 de la Ley del Impuesto a las instituciones de inversión colectiva con forma societaria se determinará de la siguiente forma:

a) Para las instituciones de inversión colectiva incluidas en el apartado 1 del artículo 94, 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 el artículo 25 del Reglamento de la Ley 35/2003, de

4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por Real Decreto 1309/2005.

b) Para las instituciones de inversión colectiva incluidas en el apartado 2 del artículo 94, 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 apartado, 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 período 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 en esta letra.

2. El contribuyente que quiera acogerse al régimen de diferimiento previsto en el artículo 94 de la Ley del Impuesto para las operaciones en las que intervenga alguna institución de inversión colectiva con forma societaria, deberá comunicar documentalmente, en el momento de ordenar la operación, 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 ciento del capital de la institución de inversión colectiva correspondiente. Las referidas entidades deberán conservar a disposición de la Administración tributaria durante el período de prescripción de las obligaciones tributarias la documentación comunicada por los contribuyentes.

Artículo 95. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales.(117)

1. Los contribuyentes que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales, imputarán en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta ley, la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición.

2. Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por ciento del valor de adquisición de la acción o participación.

4. La renta derivada de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones se determinará conforme a lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, debiendo tomarse a estos efectos como valor de adquisición el que resulte de la aplicación de lo previsto en los apartados anteriores.

TÍTULO XI

Gestión del impuesto

CAPÍTULO I

Declaraciones

Artículo 96. Obligación de declarar.

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.

b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

3. El límite a que se refiere el párrafo a) del apartado 2 anterior será de 11.200 euros para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:

1.º Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

2.º Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de esta Ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca. **(118)**

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta Ley.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.

(117) Véase la disposición transitoria octava.1 de esta Ley relativa al valor fiscal de las Instituciones de Inversiones de Colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales. La relación de los paraísos fiscales se contiene en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (BOE del 13), modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero (BOE del 1 de febrero).

(118) Dicho procedimiento se regula en el artículo 89 del Reglamento del IRPF, que se transcribe en la página 699.

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

4. Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por inversión en vivienda, por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

6. El Ministro de Economía y Hacienda podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

7. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

8. Cuando los contribuyentes no tuvieran obligación de declarar, las Administraciones públicas no podrán exigir la aportación de declaraciones por este Impuesto al objeto de obtener subvenciones o cualesquiera prestaciones públicas, o en modo alguno condicionar éstas a la presentación de dichas declaraciones.

9. La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar lo previsto en los apartados anteriores.

Artículo 61. Obligación de declarar.

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto en los términos previstos en el artículo 96 de la Ley del Impuesto. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 de dicho artículo, estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por inversión en vivienda, por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia o mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible, cuando ejerciten tal derecho.

2. No tendrán que declarar, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas y ganancias patrimoniales, hasta un importe máximo conjunto de 1.000 euros anuales, y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros, en tributación individual o conjunta.

3. Tampoco tendrán que declarar, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

A) Rendimientos íntegros del trabajo, con los siguientes límites:

1.º Con carácter general, 22.000 euros anuales, cuando procedan de un solo pagador. Este límite también se aplicará cuando se trate de contribuyentes que perciban rendimientos procedentes de más de un pagador y concurra cualquiera de las dos situaciones siguientes:

a) Que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supere en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

b) Que sus únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2. a) de la Ley del Impuesto y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial regulado en el artículo 89.A) de este Reglamento.

2.º 10.000 euros anuales, cuando: **(119)**

a) Procedan de más de un pagador, siempre que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

b) Se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, letra k), de la Ley del Impuesto.

c) El pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 de este Reglamento.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a los tipos fijos de retención previstos en los números 3.º y 4.º del artículo 80.1 de este Reglamento.

B) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

C) Rentas inmobiliarias imputadas, a las que se refiere el artículo 85 de la Ley del Impuesto, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

4. La presentación de la declaración, en los supuestos en que exista obligación de efectuarla, será necesaria para solicitar devoluciones por razón de los pagos a cuenta efectuados.

5. El Ministro de Economía y Hacienda aprobará los modelos de declaración y establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones

(119) A partir del ejercicio 2008, la cuantía aplicable es de 11.200 euros.

por medios telemáticos. Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos solicitados en las declaraciones y acompañar los documentos y justificantes que se determinen. **(120)**

El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer, por causas excepcionales, plazos especiales de declaración para un grupo determinado de contribuyentes o para los ámbitos territoriales que se determine.

6. En el caso de optar por tributar conjuntamente, la declaración será suscrita y presentada por los miembros de la unidad familiar mayores de edad, que actuarán en representación de los hijos integrados en ella, en los términos del artículo 45.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 97. Autoliquidación.

1. Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. El ingreso del importe resultante de la autoliquidación sólo se podrá fraccionar en la forma que se determine en el reglamento de desarrollo de esta Ley.

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

4. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. En el supuesto previsto en el artículo 14.4 de esta ley, los sucesores del causante podrán solicitar a la Administración tributaria el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas a que se refiere dicho precepto, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 80.2 de esta ley.

La solicitud se formulará dentro del plazo reglamentario de declaración relativo al período impositivo del fallecimiento y se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que aquél no se hubiese producido con el límite máximo de cuatro años en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

6. El contribuyente casado y no separado legalmente que esté obligado a presentar declaración por este Impuesto y cuya autoliquidación resulte a ingresar podrá, al tiempo de presentar su declaración, solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, sin intereses de demora, en una cuantía igual o inferior a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por este mismo Impuesto.

La solicitud de suspensión del ingreso de la deuda tributaria que cumpla todos los requisitos enumerados en este apartado determinará la suspensión cautelar del ingreso hasta tanto se reconozca por la Administración tributaria el derecho a la devolución a favor del otro cónyuge. El resto de la deuda tributaria podrá fraccionarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.

Los requisitos para obtener la suspensión cautelar serán los siguientes:

a) El cónyuge cuya autoliquidación resulte a devolver deberá renunciar al cobro de la devolución hasta el importe de la deuda cuya suspensión haya sido solicitada. Asimismo, deberá aceptar que la cantidad a la que renuncia se aplique al pago de dicha deuda.

b) La deuda cuya suspensión se solicita y la devolución pretendida deberán corresponder al mismo período impositivo.

c) Ambas autoliquidaciones deberán presentarse de forma simultánea dentro del plazo que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

d) Los cónyuges no podrán estar acogidos al sistema de cuenta corriente tributaria regulado en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio.

e) Los cónyuges deberán estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias en los términos previstos en la Orden de 28 de abril de 1986, sobre justificación del cumplimiento de obligaciones tributarias. **(121)**

La Administración notificará a ambos cónyuges, dentro del plazo previsto en el apartado 1 del artículo 103 de esta Ley, el acuerdo que se adopte con expresión, en su caso, de la deuda extinguida y de las devoluciones o ingresos adicionales que procedan.

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

Los efectos del reconocimiento del derecho a la devolución respecto a la deuda cuya suspensión se hubiera solicitado son los siguientes:

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

b) Si la devolución reconocida fuese superior a la deuda, ésta se declarará extinguida y la Administración procederá a devolver la diferencia entre ambos importes de acuerdo con lo previsto en el artículo 103 de esta Ley.

c) Si la devolución reconocida fuese inferior a la deuda, ésta se declarará extinguida en la parte concurrente, practicando la Administración tributaria liquidación pro-

(120) Véase la Orden EHA/585/2011, de 8 de marzo,por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (BOE del 18).

(121) Dicha referencia normativa debe entenderse realizada al Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (BOE del 25), que deroga la citada Orden.

visional al contribuyente que solicitó la suspensión por importe de la diferencia, exigiéndole igualmente el interés de demora calculado desde el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la autoliquidación hasta la fecha de la liquidación.

Se considerará que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales entre los cónyuges por la renuncia a la devolución de uno de ellos para su aplicación al pago de la deuda del otro.

Reglamentariamente podrá regularse el procedimiento a que se refiere este apartado.

Artículo 62. Autoliquidación e ingreso.

1. Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este Impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda. **(122)**

Si, al tiempo de presentar la declaración, se hubiera solicitado la suspensión del ingreso de la totalidad o de parte de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación, de acuerdo con lo establecido en el apartado 6 del artículo 97 de la Ley del Impuesto, se seguirá el procedimiento regulado en el mismo.

La solicitud de suspensión se referirá al ingreso de alguna de las siguientes cuantías:

a) A la totalidad de la deuda tributaria, cuando la misma sea igual o inferior a la devolución resultante de la autoliquidación presentada por el cónyuge por este mismo Impuesto.

b) Al mismo importe que la devolución resultante de la autoliquidación presentada por el cónyuge, cuando la deuda tributaria sea superior.

2. **(123)** Sin perjuicio de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago prevista en el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y desarrollado en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, el ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar, sin interés o recargo alguno, en dos partes: la primera, del 60 por ciento de su importe, en el momento de presentar la declaración y la segunda, del 40 por ciento restante, en el plazo que se determine según lo establecido en el apartado anterior.

Para disfrutar de este beneficio será necesario que la declaración se presente dentro del plazo establecido. No podrá fraccionarse, según el procedimiento establecido en el párrafo anterior, el ingreso de las autoliquidaciones complementarias.

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Artículo 63. Fraccionamiento en los supuestos de fallecimiento y de pérdida de la residencia en España.

1. En el caso del fallecimiento del contribuyente previsto en el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por este Impuesto.

2. En el caso de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.3 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

3. En estos supuestos, los sucesores del causante o el contribuyente podrán solicitar el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 80.2 de la Ley del Impuesto.

4. El fraccionamiento se regirá por las normas previstas en la subsección 2.ª de la sección 1.ª del capítulo I del título II del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.

b) El solicitante deberá ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación.

c) En caso de concesión del fraccionamiento solicitado, la cuantía y el plazo de cada fracción se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que el fallecimiento, o la pérdida de la condición de contribuyente no se hubiera producido, con el límite de cuatro años. La parte correspondiente a períodos que superen dicho límite se imputará por partes iguales durante el período de fraccionamiento.

Artículo 67. Colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones.

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones por este Impuesto a través de acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, o bien directamente con empresas, en relación con la facilitación de estos servicios a sus trabajadores.

2. Los acuerdos a que se refiere el apartado anterior podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

(122) Véase la nota **(120)** de la página anterior.

(123) El apartado 2 del artículo 62 ha sido redactado, con efectos desde el 1 de enero de 2009, por el Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre (BOE del 2 de diciembre).

a) Campañas de información y difusión.

b) Asistencia en la realización de declaraciones y en su cumplimentación correcta y veraz.

c) Remisión de declaraciones a la Administración tributaria.

d) Subsanación de defectos, previa autorización de los contribuyentes.

e) Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los contribuyentes.

3. La Agencia Estatal de Administración Tributaria proporcionará la asistencia técnica necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los contribuyentes.

4. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha Orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas. **(124)**

Artículo 98. Borrador de declaración.

1. Los contribuyentes podrán solicitar que la Administración tributaria les remita, a efectos meramente informativos, un borrador de declaración, sin perjuicio del cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 97 de esta Ley, siempre que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

a) Rendimientos del trabajo.

b) Rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, así como los derivados de letras del Tesoro.

c) Imputación de rentas inmobiliarias siempre que procedan, como máximo, de dos inmuebles.

d) Ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, así como las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual.

2. Cuando la Administración tributaria carezca de la información necesaria para la elaboración del borrador de declaración, pondrá a disposición del contribuyente los datos que puedan facilitarle la confección de la declaración del Impuesto.

No podrán suscribir ni confirmar el borrador de declaración los contribuyentes que se encuentren en alguna de las situaciones siguientes:

a) Los contribuyentes que hubieran obtenido rentas exentas con progresividad en virtud de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

b) Los contribuyentes que compensen partidas negativas de ejercicios anteriores.

c) Los contribuyentes que pretendan regularizar situaciones tributarias procedentes de declaraciones anteriormente presentadas.

d) Los contribuyentes que tengan derecho a la deducción por doble imposición internacional y ejerciten tal derecho.

3. La Administración tributaria remitirá el borrador de declaración, de acuerdo con el procedimiento que se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda.

La falta de recepción del mismo no exonerará al contribuyente del cumplimiento de su obligación de presentar declaración.

4. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración refleja su situación tributaria a efectos de este impuesto, podrá suscribirlo o confirmarlo, en las condiciones que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. En este supuesto, tendrá la consideración de declaración por este Impuesto a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 97 de esta Ley.

La presentación y el ingreso que, en su caso, resulte deberá realizarse, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 97, en el lugar, forma y plazos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

5. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración no refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97 de esta ley. No obstante, en los supuestos que se determinen reglamentariamente, podrá instar la rectificación del borrador.

6. El modelo de solicitud de borrador de declaración será aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecerá el plazo y el lugar de presentación, así como los supuestos y condiciones en los que sea posible presentar la solicitud por medios telemáticos o telefónicos.

Artículo 64. Borrador de declaración.

1. Los contribuyentes podrán solicitar la remisión de un borrador de declaración en los términos previstos en el artículo 98 de la Ley del Impuesto.

A tales efectos, la Administración tributaria podrá requerir a los contribuyentes la presentación de la información y documentos que resulten necesarios para su elaboración.

El Ministro de Economía y Hacienda determinará el lugar, plazo, forma y procedimiento de dicho requerimiento.

2. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración no refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley del Impuesto.

No obstante, podrá instar la rectificación del borrador recibido cuando considere que han de añadirse datos personales o económicos no incluidos en el mismo o advierta que contiene datos erróneos o inexactos. En ningún caso, la rectificación podrá suponer la inclusión de rentas distintas de las enumeradas en el artículo 98 de la Ley del Impuesto.

(124) Véanse el apartado séptimo y la disposición adicional primera de la Orden de 13 de abril de 1999 (BOE del 19); el apartado séptimo y las disposiciones adicionales segunda a cuarta de la Orden de 21 de diciembre de 2000 (BOE del 28) y la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (BOE del 3 de junio).

El Ministro de Economía y Hacienda determinará el lugar, plazo, forma y procedimiento para realizar dicha rectificación.

CAPÍTULO II

Pagos a cuenta

Artículo 99. Obligación de practicar pagos a cuenta.

1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

a) Retenciones.

b) Ingresos a cuenta.

c) Pagos fraccionados.

2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o a un establecimiento permanente radicado en territorio español, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.

El representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 86.1 del texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, que actúe en nombre de la entidad aseguradora que opere en régimen de libre prestación de servicios, deberá practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.

Los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, estarán obligados a designar un representante con residencia fiscal en España para que les representante a efectos de las obligaciones tributarias.

Este representante deberá practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.

En ningún caso estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.

3. No se someterán a retención los rendimientos derivados de las letras del Tesoro y de la transmisión, canje o amortización de los valores de deuda pública que con anterioridad al 1 de enero de 1999 no estuvieran sujetas a retención. Reglamentariamente podrán excepcionarse de la retención o del ingreso a cuenta determinadas rentas.

Tampoco estará sujeto a retención o ingreso a cuenta el rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital. Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en estos supuestos.

4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

6. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta ley, y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiera sido repercutido.

7. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto.

El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda

atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

8. 1.º Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este Impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

2.º Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por este Impuesto, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, dejando constancia de la fecha de entrada en dicho territorio, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes por este Impuesto.

De acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, la Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que lo soliciten, que comunicarán al pagador de sus rendimientos del trabajo, residentes o con establecimiento permanente en España, y en el que conste la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por este Impuesto, teniendo en cuenta para el cálculo del tipo de retención lo señalado en el apartado 1.º anterior.

9. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Tesoro, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

10. Los contribuyentes deberán comunicar, al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

11. Tendrán la consideración de pagos a cuenta de este Impuesto las retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

Artículo 100. Normas sobre pagos a cuenta, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios.

1. En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta por este Impuesto, en los casos y en la forma que reglamentariamente se establezca, las entidades gestoras, administradoras, depositarias, comercializadoras o cualquier otra encargada de las operaciones mencionadas, así como el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, que actúe en nombre de la gestora que opere en régimen de libre prestación de servicios.

Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de efectuar pagos a cuenta a cargo del transmitente de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, con el límite del 20 por ciento de la renta obtenida en las citadas transmisiones.

2. A los efectos de la obligación de retener sobre los rendimientos implícitos del capital mobiliario, a cuenta de este Impuesto, esta retención se efectuará por las siguientes personas o entidades:

a) En los rendimientos obtenidos en la transmisión o reembolso de los activos financieros sobre los que reglamentariamente se hubiera establecido la obligación de retener, el retenedor será la entidad emisora o las instituciones financieras encargadas de la operación.

b) En los rendimientos obtenidos en transmisiones relativas a operaciones que no se documenten en títulos, así como en las transmisiones encargadas a una institución financiera, el retenedor será el banco, caja o entidad que actúe por cuenta del transmitente.

c) En los casos no recogidos en los párrafos anteriores, será obligatoria la intervención de fedatario público que practicará la correspondiente retención.

3. Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos con rendimientos implícitos que deban ser objeto de retención, habrá de acreditarse la previa adquisición de los mismos con intervención de los fedatarios o instituciones financieras mencionadas en el apartado anterior, así como el precio al que se realizó la operación.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del título o activo, deberán constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

4. Los fedatarios públicos que intervengan o medien en la emisión, suscripción, transmisión, canje, conversión, cancelación y reembolso de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos y activos financieros, así como en operaciones relativas a derechos reales sobre los mismos, vendrán obligados a comunicar tales operaciones a la Administración tributaria presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de los efectos públicos, valores, títulos y activos, así como del precio y fecha de la operación, en los plazos y de acuerdo con el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

La misma obligación recaerá sobre las entidades y establecimientos financieros de crédito, las sociedades y agencias de valores, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica que se dedique con habitualidad a la intermediación y colocación de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos de activos financieros, índices, futuros y opciones sobre ellos; incluso los documentos mediante anotaciones en cuenta, respecto de las operaciones que impliquen, directa o indirectamente, la captación o colocación de recursos a través de cualquier clase de valores o efectos.

Asimismo estarán sujetas a esta obligación de información las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones.

Las obligaciones de información que establece este apartado se entenderán cumplidas respecto a las ope-

raciones sometidas a retención que en él se mencionan, con la presentación de la relación de perceptores, ajustada al modelo oficial del resumen anual de retenciones correspondiente.

5. Deberá comunicarse a la Administración tributaria la emisión de certificados, resguardos o documentos representativos de la adquisición de metales u objetos preciosos, timbres de valor filatélico o piezas de valor numismático, por las personas físicas o jurídicas que se dediquen con habitualidad a la promoción de la inversión en dichos valores.

Lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores resultará aplicable en relación con la obligación de retener o de ingresar a cuenta que se establezca reglamentariamente respecto a las transmisiones de activos financieros de rendimiento explícito.

Artículo 101. Importe de los pagos a cuenta. (125)

1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos se fijarán reglamentariamente, tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta.

Para determinar el porcentaje de retención o ingreso a cuenta se podrán tener en consideración las circunstancias personales y familiares y, en su caso, las rentas del cónyuge y las reducciones y deducciones, así como las retribuciones variables previsibles, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

Reglamentariamente podrá establecerse que el porcentaje de retención o ingreso a cuenta se exprese en números enteros, con redondeo al más próximo.

2. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento. Este porcentaje de retención e ingreso a cuenta se reducirá a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

3. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, será del 15 por ciento. Este porcentaje se reducirá a la mitad cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

4. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario será del 19 por ciento. En el caso de los rendimientos previstos en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley, la base de retención estará constituida por la contraprestación íntegra, sin que se tenga en consideración, a estos efectos, la exención prevista en la letra y) del artículo 7 de esta Ley.

Este porcentaje se reducirá a la mitad cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley, procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichas Ciudades.

5. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades económicas serán:

a) El 15 por ciento, en el caso de los rendimientos de actividades profesionales establecidos en vía reglamentaria.

No obstante, se aplicará el porcentaje del 7 por ciento sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente.

Estos porcentajes se reducirán a la mitad cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

b) El 2 por ciento en el caso de rendimientos procedentes de actividades agrícolas o ganaderas, salvo en el caso de las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, en que se aplicará el 1 por ciento.

c) El 2 por ciento en el caso de rendimientos procedentes de actividades forestales.

d) El 1 por ciento para otras actividades empresariales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

6. El porcentaje de pagos a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva será del 19 por ciento.

No se aplicará retención cuando no proceda computar la ganancia patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 94.1.a) de esta Ley.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos que reglamentariamente se establezcan, será del 19 por 100.

7. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculadas a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, será del 19 por ciento.

8. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será del 19 por ciento.

Este porcentaje se reducirá a la mitad cuando el inmueble esté situado en Ceuta o Melilla en los términos previstos en el artículo 68.4 de esta Ley.

9. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelec-

(125) El artículo 101 ha sido redactado, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

tual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores, cualquiera que sea su calificación, será del 19 por ciento.

10. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el 24 por ciento. El porcentaje de ingreso a cuenta en el supuesto previsto en el artículo 92.8 de esta Ley será del 19 por ciento.

11. Los porcentajes de los pagos fraccionados que deban practicar los contribuyentes que ejerzan actividades económicas serán los siguientes:

a) El 20 por ciento, cuando se trate de actividades que determinen el rendimiento neto por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

b) El 4 por ciento, cuando se trate de actividades que determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva. El porcentaje será el 3 por ciento cuando se trate de actividades que tengan sólo una persona asalariada, y el 2 por ciento cuando no se disponga de personal asalariado.

c) El 2 por ciento, cuando se trate de actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto.

Estos porcentajes se reducirán a la mitad para las actividades económicas que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

Artículo 74. Obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Las personas o entidades contempladas en el artículo 76 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

Igualmente existirá obligación de retener en las operaciones de transmisión de activos financieros y de transmisión o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, en las condiciones establecidas en este Reglamento.

2. Cuando las mencionadas rentas se satisfagan o abonen en especie, las personas o entidades mencionadas en el apartado anterior estarán obligadas a efectuar un ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

3. A efectos de lo previsto en este Reglamento, las referencias al retenedor se entenderán efectuadas igualmente al obligado a efectuar ingresos a cuenta, cuando se trate de la regulación conjunta de ambos pagos a cuenta.

Artículo 75. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital mobiliario.

c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:

Los rendimientos de actividades profesionales.

Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.

Los rendimientos de actividades forestales.

Los rendimientos de las actividades empresariales previstas en el artículo 95.6.2.º de este Reglamento que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

d) Las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, así como las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.

2. También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas, independientemente de su calificación:

a) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

A estos efectos, las referencias al arrendamiento se entenderán realizadas también al subarrendamiento.

b) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

c) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes: **(126)**

a) Las rentas exentas, con excepción de la establecida en la letra y) del artículo 7 de la Ley del Impuesto, y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.

b) Los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro.

No obstante, las entidades de crédito y demás instituciones financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre Letras del Tesoro estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

c) Las primas de conversión de obligaciones en acciones.

d) Los rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos o abonados por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito y establecimientos financieros residentes en España.

(126) Véanse también las disposiciones transitorias cuarta, quinta y sexta del Reglamento del IRPF.

e) Los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

1.º Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.

2.º Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.

Las entidades financieras que intervengan en la transmisión, amortización o reembolso de tales activos financieros, estarán obligadas a calcular el rendimiento imputable al titular del valor e informar del mismo tanto al titular como a la Administración tributaria, a la que, asimismo, proporcionarán los datos correspondientes a las personas que intervengan en las operaciones antes enumeradas.

Se faculta al Ministro de Economía y Hacienda para establecer el procedimiento para hacer efectiva la exclusión de retención regulada en este párrafo. **(127)**

No obstante lo señalado en este párrafo e), las entidades de crédito y demás instituciones financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los valores anteriores estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

Igualmente, quedará sujeta a retención la parte del precio que equivalga al cupón corrido en las transmisiones de activos financieros efectuadas dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que el adquirente sea una persona o entidad no residente en territorio español o sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

2.º Que los rendimientos explícitos derivados de los valores transmitidos estén exceptuados de la obligación de retener en relación con el adquirente.

f) Los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, y demás normativa estatal y autonómica sobre el juego, así como aquellos cuya base de retención no sea superior a 300 euros.

g) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1.º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2.º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.

3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. **(128)**

h) Los rendimientos procedentes de la devolución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital con devolución de aportaciones, salvo que procedan de beneficios no distribuidos, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 33.3.a) de la Ley del Impuesto.

i) Las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva, cuando, de acuerdo con lo establecido en el artículo 94 de la Ley del Impuesto, no proceda su cómputo, así como las derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en los fondos y sociedades regulados por el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre. **(129)**

Artículo 76. Obligados a retener o ingresar a cuenta.

1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(127) Véase la Orden EHA/3895/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 198, de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios (BOE del 29), en la que deben constar, entre otros datos, los rendimientos imputables a los titulares de los valores a que se refiere esta letra e). Véanse, asimismo, la Orden 3021/2007, de 11 de octubre, que modifica el modelo 198 (BOE del 18) y la Orden EHA/3480/2008, de 1 de diciembre (BOE del 4).

(128) Véase el apartado tercero de la Orden de 20 de noviembre de 2000 (BOE del 28 de noviembre y del 20 de diciembre).

(129) Letra i) modificada, con efectos desde el día 9 de junio de 2010, por el Real Decreto 749/2010, de 7 de junio (BOE del 8).

No se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago.

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

No tienen la consideración de operaciones de simple mediación de pago las que se especifican a continuación. En consecuencia, las personas y entidades antes señaladas estarán obligadas a retener e ingresar en los siguientes supuestos:

1.º Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.

2.º Cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social.

3.º Cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares.

4.º Tratándose de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios.

2. En particular:

a) Están obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes cuando se satisfagan a éstos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquéllas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español.

b) En las operaciones sobre activos financieros estarán obligados a retener:

1.º En los rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de activos financieros, la persona o entidad emisora. No obstante, en caso de que se encomiende a una entidad financiera la materialización de esas operaciones, el obligado a retener será la entidad financiera encargada de la operación.

Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, a su vencimiento estará obligado a retener el fedatario público o institución financiera que intervenga en su presentación al cobro.

2.º En los rendimientos obtenidos en la transmisión de activos financieros incluidos los instrumentos de giro a los que se refiere el apartado anterior, cuando se canalice a través de una o varias instituciones financieras, el banco, caja o entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquél la orden de venta de los activos financieros.

3.º En los casos no recogidos en los apartados anteriores, el fedatario público que obligatoriamente debe intervenir en la operación.

c) En las transmisiones de valores de la Deuda del Estado deberá practicar la retención la entidad gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión.

d) En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, deberán practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:

1.º En el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras.

2.º En el caso de recompra de acciones por una sociedad de inversión de capital variable cuyas acciones no coticen en bolsa ni en otro mercado o sistema organizado de negociación de valores, adquiridas por el contribuyente directamente o a través de comercializador a la sociedad, la propia sociedad, salvo que intervenga una sociedad gestora; en este caso, será esta.

3.º En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquellas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso.

4.º En el caso de gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

5.º En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención conforme a los párrafos anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 96, 97 y 98 de este Reglamento.

e) En las operaciones realizadas en España por entidades aseguradoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, estará obligado a practicar retención o ingreso a cuenta el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 86.1 del texto refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre.

f) En las operaciones realizadas en España por fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, estará obligado a practicar retención o ingreso a cuenta el representante que hayan designado conforme al párrafo cuarto del artículo 99.2 de la Ley del Impuesto.

Artículo 77. Importe de la retención o ingreso a cuenta.

1. El importe de la retención será el resultado de aplicar a la base de retención el tipo de retención que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo II siguiente. La base de retención será la cuantía

total que se satisfaga o abone, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93 para los rendimientos de capital mobiliario y en el artículo 97 para las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, de este Reglamento.

2. El importe del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones en especie será el resultado de aplicar al valor de las mismas, determinado según las normas contenidas en este Reglamento, el porcentaje que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo III siguiente.

Artículo 78. Nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta.

1. Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

2. En los supuestos de rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, se atenderá a lo previsto, respectivamente, en los artículos 94 y 98 de este Reglamento.

Artículo 79. Imputación temporal de las retenciones o ingresos a cuenta.

Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado.

Artículo 80. Importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo.

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1.º Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 86 de este Reglamento.

2.º El determinado conforme con el procedimiento especial aplicable a perceptores de prestaciones pasivas regulado en el artículo 89.A) de este Reglamento.

3.º El 35 por ciento para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

4.º El 15 por ciento para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

5.º El 15 por ciento para los atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores, salvo cuando resulten de aplicación los tipos previstos en los números 3.º ó 4.º de este apartado.

2. Cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, se dividirán por dos:

a) El tipo previo de retención expresado con dos decimales a que se refiere el artículo 86.1 de este Reglamento, redondeándose el resultado al entero más próximo en la forma prevista en dicho artículo.

b) Los tipos de retención previstos en los números 3.º, 4.º y 5.º del apartado anterior.

Artículo 81. Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener.

1. **(130)** No se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía, determinada según lo previsto en el artículo 83.2 de este Reglamento, no supere el importe anual establecido en el cuadro siguiente en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 – Euros	1 – Euros	2 o más – Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	–	13.662	15.617
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	13.335	14.774	16.952
3.ª Otras situaciones.....	11.162	11.888	12.519

A efectos de la aplicación de lo previsto en el cuadro anterior, se entiende por hijos y otros descendientes aquellos que dan derecho al mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto.

En cuanto a la situación del contribuyente, ésta podrá ser una de las tres siguientes:

1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente. Se trata del contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente con descendientes, cuando tenga derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.º de la Ley de Impuesto para unidades familiares monoparentales.

2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas. Se trata del contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas anuales superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas.

3.ª Otras situaciones, que incluye las siguientes:

a) El contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge obtenga rentas superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas.

b) El contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente, sin descendientes o con descendientes a su cargo, cuando, en este último caso, no tenga derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.º de la Ley del Impuesto por darse la circunstancia de convivencia a que se refiere el párrafo segundo de dicho apartado.

(130) Apartado 1 del artículo 81 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre, (BOE del 29).

c) Los contribuyentes que no manifiesten estar en ninguna de las situaciones 1.ª y 2.ª anteriores.

2. Los importes previstos en el cuadro anterior se incrementarán en 600 euros en el caso de pensiones o haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de clases Pasivas y en 1.200 euros para prestaciones o subsidios por desempleo.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores no será de aplicación cuando correspondan los tipos fijos de retención, en los casos a los que se refiere el apartado 1, números 3.º 4.º y 5º, del artículo 80 y los tipos mínimos de retención a los que se refiere el artículo 86.2 de este Reglamento.

Artículo 82. Procedimiento general para determinar el importe de la retención.

Para calcular las retenciones sobre rendimientos del trabajo, a las que se refiere el artículo 80.1.1.º de este Reglamento, se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 83 de este Reglamento, la base para calcular el tipo de retención.

2.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 de este Reglamento, el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

3.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 de este Reglamento, la cuota de retención.

4.ª Se determinarán el tipo previo de retención y el tipo de retención, en la forma prevista en el artículo 86 de este Reglamento.

5.ª El importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, teniendo en cuenta las regularizaciones que procedan de acuerdo al artículo 87 de este Reglamento

Artículo 83. Base para calcular el tipo de retención.

1. La base para calcular el tipo de retención será el resultado de minorar la cuantía total de las retribuciones del trabajo, determinada según lo dispuesto en el apartado siguiente, en los conceptos previstos en el apartado 3 de este artículo.

2. La cuantía total de las retribuciones del trabajo se alculará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Regla general: Con carácter general, se tomará la suma de las retribuciones, dinerarias o en especie que, de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural, a excepción de las contribuciones empresariales a los planes de pensiones, a los planes de previsión social empresarial y a las mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible del contribuyente, así como de los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores. A estos efectos, las retribuciones en especie se computarán por su valor determinado con arreglo a lo que establece el artículo 43 de la Ley del Impuesto, sin incluir el importe del ingreso a cuenta.

La suma de las retribuciones, calculada de acuerdo con el párrafo anterior, incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles. A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

2.ª Regla específica: Cuando se trate de trabajadores manuales que perciban sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, consecuencia de una relación esporádica y diaria con el empleador, se tomará como cuantía de las retribuciones el resultado de multiplicar por 100 el importe de la peonada o jornal diario.

3. La cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo al apartado anterior, se minorará en los importes siguientes:

a) En las reducciones previstas en el artículo 18, apartados 2 y 3, y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto.

b) En las cotizaciones a la Seguridad Social, a las mutualidades generales obligatorias de funcionarios, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares, a las que se refieren los párrafos a), b) y c) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto.

c) En las reducciones por obtención de rendimientos del trabajo que se regulan en el artículo 20 de la Ley del Impuesto. Para el cómputo de dichas reducciones el pagador deberá tener en cuenta, exclusivamente, la cuantía del rendimiento neto del trabajo resultante de las minoraciones previstas en los párrafos a) y b) anteriores.

d) En el importe que proceda, según las siguientes circunstancias:

Cuando se trate de contribuyentes que perciban pensiones y haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas o que tengan más de dos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto, 600 euros.

Cuando sean prestaciones o subsidios por desempleo, 1.200 euros.

Estas reducciones son compatibles entre sí.

e) Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo estuviese obligado a satisfacer por resolución judicial una pensión compensatoria a su cónyuge, el importe de ésta podrá disminuir la cuantía resultante de lo dispuesto en los párrafos anteriores. A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 88 de este Reglamento, dichas circunstancias, acompañando testimonio literal total o parcial de la resolución judicial determinante de la pensión.

Artículo 84. Mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

El mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención se determinará con arreglo a lo dispuesto en el título V de la Ley del Impuesto, aplicando las siguientes especialidades:

1.º El retenedor no deberá tener en cuenta la circunstancia contemplada en el artículo 61.2.ª de la Ley del Impuesto.

2.º Los descendientes se computarán por mitad, excepto cuando el contribuyente tenga derecho, de forma exclusiva, a la aplicación de la totalidad del mínimo familiar por este concepto.

Artículo 85. Cuota de retención.

1. Para calcular la cuota de retención se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1.º A la base para calcular el tipo de retención a que se refiere el artículo 83 de este Reglamento se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	24
17.707,20	4.249,73	15.300,00	28
33.007,20	8.533,73	20.400,00	37
53.407,20	16.081,73	En adelante	43

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar al importe del mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención a que se refiere el artículo 84 de este Reglamento, la escala prevista en el número 1.º anterior, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

2. Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial, siempre que su importe sea inferior a la base para calcular el tipo de retención, para calcular la cuota de retención se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1.º Se aplicará la escala prevista en el número 1.º del apartado anterior separadamente al importe de dichas anualidades y al resto de la base para calcular el tipo de retención.

2.º La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado anterior al importe del mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención incrementado en 1.600 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 88 de este Reglamento, dicha circunstancia, acompañando testimonio literal total o parcial de la resolución judicial determinante de la anualidad.

3. (131) Cuando el contribuyente obtenga una cuantía total de retribución, a la que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento, no superior a 22.000 euros anuales, la cuota de retención, calculada de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores, tendrá como límite máximo el resultado de sumar a la cuantía de la deducción a que se refiere el artículo 85 bis de este Reglamento el importe resultante de aplicar el porcentaje del 43 por ciento a la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y el que corresponda, según su situación, de los mínimos excluidos de retención previstos en el artículo 81 de este Reglamento.

Artículo 85 bis. Deducción por obtención de rendimientos del trabajo para calcular el tipo de retención. (132)

La deducción por obtención de rendimientos del trabajo para calcular el tipo de retención se determinará con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 artículo 80 bis de la Ley del Impuesto. Para el cómputo de dicha deducción, el pagador deberá tener en cuenta la base para calcular el tipo de retención en lugar de la base imponible del impuesto.

Artículo 86. Tipo de retención.

1. **(133)** El tipo de retención, que se expresará con dos decimales, se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia positiva entre el importe previo de la retención y la cuantía de la deducción a que se refiere el artículo 85 bis de este Reglamento, por la cuantía total de las retribuciones a que se refiere el artículo 83.2 del presente Reglamento.

Se entenderá por importe previo de la retención el resultante de aplicar el tipo previo de retención a la cuantía total de las retribuciones a que se refiere el artículo 83.2 del presente Reglamento.

El tipo previo de retención será el resultante de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota de retención por la cuantía total de las retribuciones a que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento, expresándose en números enteros. En los casos en que el tipo previo de retención no sea un número entero, se redondeará por defecto si el primer decimal es inferior a cinco, y por exceso cuando sea igual o superior a cinco.

Cuando fuese cero o negativa la diferencia entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención, o la diferencia entre el importe previo de la retención y la cuantía de la deducción a que se refiere el artículo 85 bis de este Reglamento, el tipo de retención será cero.

Cuando la cuantía total de las retribuciones a la que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento sea inferior a 33.007,2 euros y el contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 de este Reglamento, hubiese comunicado a su pagador que destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vaya a tener derecho a la deduc-

(131) El apartado 3 del artículo 85 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

(132) Artículo 85 bis añadido, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

(133) El apartado 1 del artículo 86 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

ción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto, el tipo de retención se reducirá en dos enteros, sin que pueda resultar negativo como consecuencia de tal minoración.

2. El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por ciento cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año, ni inferior al 15 por ciento cuando los rendimientos del trabajo se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente. Los citados porcentajes serán el 1 por ciento y el 8 por ciento, respectivamente, cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

No obstante, no serán de aplicación los tipos mínimos del 8 y 15 por ciento de retención a que se refiere el párrafo anterior a los rendimientos obtenidos por los penados en las instituciones penitenciarias ni a los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a personas con discapacidad.

Artículo 87. Regularización del tipo de retención.

1. Procederá regularizar el tipo de retención en los supuestos a que se refiere el apartado 2 siguiente y se llevará a cabo en la forma prevista en el apartado 3 y siguientes de este artículo.

2. Procederá regularizar el tipo de retención en las siguientes circunstancias:

1.º Si al concluir el período inicialmente previsto en un contrato o relación el trabajador continuase prestando sus servicios al mismo empleador o volviese a hacerlo dentro del año natural.

2.º Si con posterioridad a la suspensión del cobro de prestaciones por desempleo se reanudase el derecho o se pasase a percibir el subsidio por desempleo, dentro del año natural.

3.º Cuando en virtud de normas de carácter general o de la normativa sectorial aplicable, o como consecuencia del ascenso, promoción o descenso de categoría del trabajador o, por cualquier otro motivo, se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venía aplicándose hasta ese momento. En particular, cuando varíe la cuantía total de las retribuciones superando el importe máximo establecido a tal efecto en el último párrafo del artículo 86.1 de este Reglamento.

4.º Si al cumplir los sesenta y cinco años el trabajador continuase o prolongase su actividad laboral.

5.º Si en el curso del año natural el pensionista comenzase a percibir nuevas pensiones o haberes pasivos que se añadiesen a las que ya viniese percibiendo, o aumentase el importe de estas últimas.

6.º Cuando el trabajador traslade su residencia habitual a un nuevo municipio y resulte de aplicación el incremento en la reducción por obtención de rendimientos del trabajo previsto en el artículo 20.2.b) de la Ley del Impuesto, por darse un supuesto de movilidad geográfica.

7.º Si en el curso del año natural se produjera un aumento en el número de descendientes o una variación en sus circunstancias, sobreviniera la condición de persona con discapacidad o aumentara el grado de minusvalía en el perceptor de rentas de trabajo o en sus descendientes, siempre que dichas circunstancias determinasen un aumento en el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

8.º Cuando por resolución judicial el perceptor de rendimientos del trabajo quedase obligado a satisfacer una pensión compensatoria a su cónyuge o anualidades por alimentos en favor de los hijos, siempre que el importe de estas últimas sea inferior a la base para calcular el tipo de retención.

9.º Si en el curso del año natural el cónyuge del contribuyente obtuviera rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas.

10.º Cuando en el curso del año natural el contribuyente cambiara su residencia habitual de Ceuta o Melilla, Navarra o los Territorios Históricos del País Vasco al resto del territorio español o del resto del territorio español a las Ciudades de Ceuta o Melilla, o cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia.

11.º Si en el curso del año natural se produjera una variación en el número o las circunstancias de los ascendientes que diera lugar a una variación en el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

12.º Si en el curso del año natural el contribuyente destinase cantidades a la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto determinante de una reducción en el tipo de retención o comunicase posteriormente la no procedencia de esta reducción.

3. (134) La regularización del tipo de retención se llevará a cabo del siguiente modo:

a) Se procederá a calcular un nuevo importe previo de la retención a que se refiere el artículo 86 de este Reglamento, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 82 de este Reglamento, teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización.

b) Este nuevo importe previo de la retención se minorará en la cuantía de la deducción a que se refiere el artículo 85 bis de este Reglamento, así como en la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento.

En el supuesto de haberse reducido previamente el tipo de retención por aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del apartado 1 del artículo 86 de este Reglamento, se tomará por cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento la que hubiese resultado de no haber tomado en consideración dicha minoración.

En el supuesto de contribuyentes que adquieran su condición por cambio de residencia, del nuevo

(134) El apartado 3 del artículo 87 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

importe previo de la retención se minorará la cuantía de la deducción a que se refiere el artículo 85 bis de este Reglamento, y las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes practicadas durante el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia, así como las cuotas satisfechas por este Impuesto devengadas durante el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia.

c) El nuevo tipo de retención se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia resultante de la letra b) anterior entre la cuantía total de las retribuciones a las que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento que resten hasta el final del año y se expresará con dos decimales.

Cuando fuese cero o negativa la diferencia entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención, o la diferencia entre el nuevo importe previo de la retención y la cuantía de la deducción a que se refiere el artículo 85 bis de este Reglamento, el tipo de retención será cero.

En este caso no procederá restitución de las retenciones anteriormente practicadas, sin perjuicio de que el perceptor solicite posteriormente, cuando proceda, la devolución de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto.

Lo dispuesto en este párrafo se entenderá sin perjuicio de los mínimos de retención previstos en el artículo 86.2 de este Reglamento.

En el supuesto previsto en el último párrafo del apartado 1 del artículo 86 de este Reglamento, el nuevo tipo de retención se reducirá en dos enteros, sin que pueda resultar negativo como consecuencia de tal minoración.

4. Los nuevos tipos de retención se aplicarán a partir de la fecha en que se produzcan las variaciones a que se refieren los números 1.º, 2.º, 3.º, 4.º y 5.º del apartado 2 de este artículo y a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo comunique al pagador las variaciones a que se refieren los números 6.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10.º, 11.º y 12.º de dicho apartado, siempre y cuando tales comunicaciones se produzcan con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 107 de la Ley del Impuesto.

La regularización a que se refiere este artículo podrá realizarse, a opción del pagador, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas.

5. El tipo de retención, calculado de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 82 de este Reglamento, no podrá incrementarse cuando se efectúen regularizaciones por circunstancias que exclusivamente determinen una disminución de la diferencia positiva entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención o por quedar obligado el perceptor por resolución judicial a satisfacer anualidades por alimentos en favor de los hijos y resulte aplicable lo previsto en el apartado 2 del artículo 85 de este Reglamento.

Asimismo, en los supuestos de regularización por circunstancias que determinen exclusivamente un aumento de la diferencia positiva entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención previa a la regularización, el nuevo tipo de retención aplicable no podrá determinar un incremento del importe de las retenciones superior a la variación producida en dicha magnitud.

En ningún caso, cuando se produzcan regularizaciones, el nuevo tipo de retención aplicable podrá ser superior al 43 por ciento. El citado porcentaje será el 22 por ciento cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta Melilla y se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

Artículo 88. Comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador.

1. Los contribuyentes deberán comunicar al pagador la situación personal y familiar que influye en el importe excepcionado de retener, en la determinación del tipo de retención o en las regularizaciones de éste, quedando obligado asimismo el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

A efectos de poder aplicar la reducción del tipo de retención prevista en el último párrafo del artículo 86.1 de este Reglamento, el contribuyente deberá comunicar al pagador que está destinando cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto, quedando igualmente obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

En el supuesto de que el contribuyente perciba rendimientos del trabajo procedentes de forma simultánea de dos o más pagadores, solamente podrá efectuar la comunicación a que se refiere el párrafo anterior cuando la cuantía total de las retribuciones correspondiente a todos ellos sea inferior a 33.007,2 euros. En el supuesto de que los rendimientos del trabajo se perciban de forma sucesiva de dos o más pagadores, sólo se podrá efectuar la comunicación cuando la cuantía total de la retribución sumada a la de los pagadores anteriores sea inferior a 33.007,2 euros.

En ningún caso procederá la práctica de esta comunicación cuando las cantidades se destinen a la construcción o ampliación de la vivienda ni a cuentas vivienda.

El contenido de las comunicaciones se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. **(135)**

(135) Véase la Resolución de 11 de diciembre de 2008, del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, por la que se aprueba el modelo 145, de comunicación de datos al pagador de rendimientos del trabajo o de la variación de los datos pre-

2. La falta de comunicación al pagador de estas circunstancias personales y familiares o de su variación, determinará que aquél aplique el tipo de retención correspondiente sin tener en cuenta dichas circunstancias, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 107 de la Ley del Impuesto.

3. La comunicación de datos a la que se refiere el apartado anterior deberá efectuarse con anterioridad al día primero de cada año natural o del inicio de la relación, considerando la situación personal y familiar que previsiblemente vaya a existir en estas dos últimas fechas, sin perjuicio de que, de no subsistir aquella situación en las fechas señaladas, se proceda a comunicar su variación al pagador. No será preciso reiterar en cada ejercicio la comunicación de datos al pagador, en tanto no varíen las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

La comunicación a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 de este artículo podrá efectuarse a partir del momento en que el contribuyente destine cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena y surtirá efectos a partir de la fecha de la comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de las correspondientes nóminas. No será preciso reiterar en cada ejercicio la comunicación en tanto no se produzcan variaciones en los datos inicialmente comunicados.

4. Las variaciones en las circunstancias personales y familiares que se produzcan durante el año y que supongan un menor tipo de retención, podrán ser comunicadas a efectos de la regularización prevista en el artículo 87 del presente Reglamento y surtirán efectos a partir de la fecha de la comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de las correspondientes nóminas. Cuando se produzcan variaciones en las circunstancias personales y familiares que supongan un mayor tipo de retención o deje de subsistir la circunstancia a que se refiere el segundo párrafo o se supere la cuantía a que se refiere el tercer párrafo, ambos del apartado 1 de este artículo, el contribuyente deberá comunicarlo a efectos de la regularización prevista en el artículo 87 del presente Reglamento en el plazo de diez días desde que tales situaciones se produzcan y se tendrán en cuenta en la primera nómina a confeccionar con posterioridad a esa comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de la nómina.

5. Los contribuyentes podrán solicitar en cualquier momento de sus correspondientes pagadores la aplicación de tipos de retención superiores a los que resulten de lo previsto en los artículos anteriores, con arreglo a las siguientes normas:

a) La solicitud se realizará por escrito ante los pagadores, quienes vendrán obligados a atender las solicitudes que se les formulen, al menos, con cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas.

b) El nuevo tipo de retención solicitado se aplicará, como mínimo hasta el final del año y, en tanto no renuncie por escrito al citado porcentaje o no solicite un tipo de retención superior, durante los ejercicios sucesivos, salvo que se produzca variación de las circunstancias que determine un tipo superior.

6. El pagador deberá conservar, a disposición de la Administración tributaria, los documentos aportados por el contribuyente para justificar la situación personal y familiar.

Artículo 89. Procedimientos especiales en materia de retenciones e ingresos a cuenta.

A) Procedimiento especial para determinar el tipo de retención aplicable a contribuyentes perceptores de prestaciones pasivas.

1. Los contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a las que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la cuantía total de las retenciones aplicables a los citados rendimientos, de acuerdo con el procedimiento previsto en este artículo, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las prestaciones se perciban en forma de renta.

b) Que el importe íntegro anual no exceda de 22.000 euros.

c) Que procedan de más de un pagador.

d) Que todos los pagadores estén obligados a practicar retención a cuenta.

2. La determinación del tipo de retención se realizará de acuerdo con el siguiente procedimiento especial:

a) El procedimiento se iniciará mediante solicitud del interesado en la que se relacionarán los importes íntegros de las prestaciones pasivas que se percibirán a lo largo del año, así como la identificación de los pagadores. La solicitud se acompañará del modelo de comunicación al pagador de la situación personal y familiar del preceptor a que se refiere el artículo 88.1 de este Reglamento.

La solicitud se presentará durante los meses de enero y febrero de cada año y su contenido se ajustará al modelo que se apruebe por resolución del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quien establecerá el lugar de presentación y las condiciones en que será posible su presentación por medios telemáticos. **(136)**

b) A la vista de los datos contenidos en la solicitud y en la comunicación de la situación personal y familiar, la Administración tributaria determinará, teniendo en cuenta la totalidad de las prestaciones pasivas y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 82, 83, 84 y 85 de este Reglamento, el importe anual de las retenciones a practicar por cada pagador y entregará al contribuyente, en el plazo máximo de diez días, una

viamente comunicados (BOE del 18).

(136) Véase la Resolución de la Dirección General de la AEAT, de 13 de enero de 2003, por la que se aprueba el modelo 146, de solicitud de determinación del importe de las retenciones, que pueden presentar los contribuyentes perceptores de prestaciones pasivas procedentes de más de un pagador, y se determina el lugar, plazo y condiciones de presentación (BOE del 14).

comunicación destinada a cada uno de los respectivos pagadores, en la que figurará dicho importe.

El contribuyente deberá dar traslado de las citadas comunicaciones a cada uno de los pagadores antes del día 30 de abril, obteniendo y conservando constancia de dicho traslado.

En el supuesto de que, por incumplimiento de alguno de los requisitos anteriormente establecidos, no proceda la aplicación de este procedimiento, se comunicará dicha circunstancia al interesado por la Administración tributaria, con expresión de las causas que la motivan.

c) Cada uno de los pagadores, a la vista de la comunicación recibida del contribuyente conteniendo el importe total de las retenciones anuales a practicar, y teniendo en cuenta las prestaciones ya satisfechas y las retenciones ya practicadas, deberá determinar el tipo de retención aplicable a las prestaciones pendientes de satisfacer hasta el fin del ejercicio. El tipo de retención será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia entre las retenciones anuales y las retenciones ya practicadas entre el importe de las prestaciones pendientes de satisfacer hasta el final del ejercicio. Dicho tipo de retención se expresará en números enteros, redondeándose al más próximo. El pagador deberá conservar la comunicación de la Administración tributaria aportada por el contribuyente.

El tipo de retención así determinado no podrá modificarse en el resto del ejercicio por nueva solicitud del contribuyente ni tampoco en el caso de que se produzca alguna de las circunstancias que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 87 de este Reglamento, determinan la regularización del tipo de retención. No obstante, cuando a lo largo del período impositivo se produzca un aumento de las prestaciones a satisfacer por un mismo pagador, de forma que su importe total supere los 22.000 euros anuales, aquél calculará el tipo de retención aplicando el procedimiento general del artículo 82 de este Reglamento, practicando la correspondiente regularización.

3. El procedimiento a que se refieren los apartados anteriores tiene exclusivamente vigencia anual y será irrevocable por el contribuyente para el ejercicio respecto del que se haya solicitado, una vez que haya dado traslado a los pagadores de la comunicación remitida por la Administración tributaria.

No obstante, cada pagador, al inicio del ejercicio siguiente, aplicará provisionalmente el mismo tipo de retención que viniera aplicando al finalizar el ejercicio inmediato anterior, salvo renuncia expresa del contribuyente ante el respectivo pagador, durante los meses de noviembre y diciembre.

Una vez que el contribuyente traslade al pagador, de acuerdo con el procedimiento y plazos previstos en el apartado anterior, la comunicación de la Administración tributaria conteniendo el importe anual de las retenciones a practicar en el ejercicio, éste procederá a calcular el nuevo tipo de retención conforme a lo señalado en el párrafo c) del apartado 2 anterior.

Si, en el plazo a que se refiere el párrafo b) del apartado 2 anterior, el contribuyente no trasladara al pagador la comunicación de la Administración tributaria citada en el párrafo anterior, éste deberá determinar el tipo de retención que resulte aplicable a la prestación por él satisfecha conforme al procedimiento general de determinación del tipo de retención contemplado en el artículo 82 de este Reglamento, practicando la correspondiente regularización.

4. El límite excluyente de la obligación de declarar de 22.000 euros anuales previsto en el artículo 96.3.a), párrafo 2.º, de la Ley del Impuesto, no resultará aplicable a los contribuyentes acogidos al régimen especial regulado en este artículo cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que a lo largo del ejercicio haya aumentado el número de los pagadores de las prestaciones pasivas respecto de los inicialmente comunicados por el contribuyente al formular su solicitud de aplicación del régimen especial.

b) Que el importe de las prestaciones efectivamente satisfechas por los pagadores difiera del comunicado inicialmente por el contribuyente al formular su solicitud. A estos efectos, se estimará que el importe de las prestaciones satisfechas no difiere de las comunicadas por el contribuyente cuando la diferencia entre ambas no supere la cuantía de 300 euros anuales.

c) Que durante el ejercicio se haya producido alguna otra de las circunstancias previstas en el artículo 87 de este Reglamento determinantes de un aumento del tipo de retención.

B) Procedimiento especial para determinar las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo en el supuesto de cambio de residencia.

1. Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por este Impuesto, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, mediante el modelo de comunicación que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecerá la forma, lugar y plazo para su presentación, así como la documentación que deba adjuntarse al mismo.

En la citada comunicación se hará constar la identificación del trabajador y del pagador de los rendimientos del trabajo, la fecha de entrada en territorio español y la de comienzo de la prestación del trabajo en este territorio para ese pagador, así como la existencia de datos objetivos en esa relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la misma, se produzca una permanencia en el territorio español superior a ciento ochenta y tres días, contados desde el comienzo de la prestación del trabajo en territorio español, durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente. **(137)**

2. La Administración tributaria, a la vista de la comunicación y documentación presentadas, expedirá al trabajador, si procede, en el plazo máximo de los

(137) Véase la Orden HAC/117/2003, de 31 de enero, por la que se aprueban los modelos para comunicar a la Administración tributaria el cambio de residencia a efectos de la práctica de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y se regulan la forma, lugar y plazo para su presentación (BOE del 1 de febrero).

diez días hábiles siguientes al de presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste la fecha a partir de la cual se practicarán las retenciones por este Impuesto.

3. El trabajador entregará al pagador de los rendimientos de trabajo un ejemplar del documento expedido por la Administración tributaria, al objeto de que este último, a los efectos de la práctica de retenciones, le considere contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir de la fecha que se indique en el mismo.

4. Recibido el documento, el obligado a retener, atendiendo a la fecha indicada, practicará retenciones conforme establece la normativa de este Impuesto, aplicando, en su caso, la regularización prevista en el artículo 87.2.10.º de este Reglamento.

5. Cuando el interesado no llegue a tener la condición de contribuyente por este Impuesto en el año del desplazamiento, en su declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes podrá deducir las retenciones practicadas a cuenta de este Impuesto.

Asimismo, cuando hubiera resultado de aplicación lo previsto en el artículo 32 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el trabajador no hubiera adquirido la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el año del desplazamiento al extranjero, las retenciones e ingresos a cuenta por dicho Impuesto tendrán la consideración de pagos a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 90. Importe de las retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario.

1. (138) La retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 19 por ciento.

2. Este tipo de retención se dividirá por dos cuando se trate de rendimientos a los que sea de aplicación la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichas Ciudades.

Artículo 91. Concepto y clasificación de activos financieros.

1. 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.

2. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento implícito aquellos en los que el rendimiento se genere mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita, a través de cualesquiera valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos.

Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso.

Se excluyen del concepto de rendimiento implícito las bonificaciones o primas de colocación, giradas sobre el precio de emisión, siempre que se encuadren dentro de las prácticas de mercado y que constituyan ingreso en su totalidad para el mediador, intermediario o colocador financiero, que actúe en la emisión y puesta en circulación de los activos financieros regulados en esta norma.

Se considerará como activo financiero con rendimiento implícito cualquier instrumento de giro, incluso los originados en 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.

3. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento explícito aquellos que generan intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y que no esté comprendida en el concepto de rendimientos implícitos en los términos que establece el apartado anterior.

4. Los activos financieros con rendimiento mixto seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión, amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita, otro rendimiento adicional. Este tipo de referencia será, durante cada trimestre natural, el 80 por ciento del tipo efectivo correspondiente al precio medio ponderado redondeado que hubiera resultado en la última subasta del trimestre precedente correspondiente a Bonos del Estado a tres años, si se tratara de activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años; a Bonos del Estado a cinco años, si se tratara de activos financieros con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete, y a Obligaciones del Estado a 10, 15 ó 30 años, si se tratara de activos con plazo superior. En el caso de que no pueda determinarse el tipo de referencia para algún plazo, será de aplicación el del plazo más próximo al de la emisión planeada.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, respecto de las emisiones de activos financieros con rendimiento variable o flotante, se tomará como interés efectivo de la operación su tasa de rendimiento interno, considerando únicamente los rendimientos de naturaleza explícita y calculada, en su caso, con referencia a la valoración inicial del parámetro respecto del cual se fije periódicamente el importe definitivo de los rendimientos devengados. **(139)**

(138) El apartado 1 del artículo 90 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

(139) Véanse las Resoluciones de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera de 17 de diciembre de 2009 (BOE del 31); de 26 de marzo de 2010 (BOE del 1 de abril); de 18 de junio de 2010 (BOE del 28) y de 23 de septiembre de 2010 (BOE del 30), por las que se aprueba el tipo de interés efectivo anual para cada uno de los respectivos trimestres de 2010, a efectos de calificar tributariamente a los activos financieros con rendimiento mixto.

Artículo 92. Requisitos fiscales para la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros.

1. Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos financieros con rendimiento implícito y de activos financieros con rendimiento explícito que deban ser objeto de retención en el momento de su transmisión, amortización o reembolso, habrá de acreditarse la previa adquisición de los mismos con intervención de los fedatarios o instituciones financieras obligados a retener, así como el precio al que se realizó la operación.

Cuando un instrumento de giro se convierta en activo financiero después de su puesta en circulación, ya el primer endoso o cesión deberá hacerse a través de fedatario público o institución financiera, salvo que el mismo endosatario o adquirente sea una institución financiera. El fedatario o la institución financiera consignarán en el documento su carácter de activo financiero, con identificación de su primer adquirente o tenedor.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la persona o entidad emisora, la institución financiera que actúe por cuenta de ésta, el fedatario público o la institución financiera que actúe o intervenga por cuenta del adquirente o depositante, según proceda, deberán extender certificación acreditativa de los siguientes extremos:

a) Fecha de la operación e identificación del activo.

b) Denominación del adquirente.

c) Número de identificación fiscal del citado adquirente o depositante.

d) Precio de adquisición.

De la mencionada certificación que se extenderá por triplicado, se entregarán dos ejemplares al adquirente, quedando otro en poder de la persona o entidad que certifica.

3. Las instituciones financieras o los fedatarios públicos se abstendrán de mediar o intervenir en la transmisión de estos activos cuando el transmitente no justifique su adquisición de acuerdo a lo dispuesto en este artículo.

4. Las personas o entidades emisoras de los activos financieros a los que se refiere este artículo no podrán reembolsar los mismos cuando el tenedor no acredite su adquisición previa mediante la certificación oportuna, ajustada a lo indicado en el apartado 2 anterior.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del título o activo deberán constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

La recompra, rescate, cancelación o amortización anticipada exigirá la intervención o mediación de institución financiera o de fedatario público, quedando la entidad o persona emisora del activo como mero adquirente en caso de que vuelva a poner en circulación el título.

5. El tenedor del título, en caso de extravío de un certificado justificativo de su adquisición, podrá solicitar la emisión del correspondiente duplicado de la persona o entidad que emitió tal certificación.

Esta persona o entidad hará constar el carácter de duplicado de ese documento, así como la fecha de expedición de ese último.

6. A los efectos previstos en este artículo, en los casos de transmisión lucrativa se entenderá que el adquirente se subroga en el valor de adquisición del transmitente, en tanto medie una justificación suficiente del referido coste.

Artículo 93. Base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario.

1. Con carácter general, constituirá la base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario la contraprestación íntegra exigible o satisfecha. En ningún caso se tendrá en consideración a estos efectos la exención prevista en la letra y) del artículo 7 de la Ley del Impuesto.

2. En el caso de amortización, reembolso o transmisión de activos financieros, constituirá la base de retención la diferencia positiva entre el valor de amortización, reembolso o transmisión y el valor de adquisición o suscripción de dichos activos. Como valor de adquisición se tomará el que figure en la certificación acreditativa de la adquisición. A estos efectos no se minorarán los gastos accesorios a la operación.

Sin perjuicio de la retención que proceda al transmitente, en el caso de que la entidad emisora adquiera un activo financiero emitido por ella, se practicará la retención e ingreso sobre el rendimiento que obtenga en cualquier forma de transmisión ulterior del título, excluida la amortización.

3. Cuando la obligación de retener tenga su origen en lo previsto en el último párrafo del artículo 75.3.e) de este Reglamento, constituirá la base de retención la parte del precio que equivalga al cupón corrido del valor transmitido.

4. Si a los rendimientos regulados en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley del Impuesto les fuese de aplicación la reducción a que se refiere el artículo 26.2 de la misma, la base de retención se calculará aplicando sobre la cuantía íntegra de tales rendimientos las reducciones que resulten aplicables.

5. En las percepciones derivadas de contratos de seguro y en las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, la base de retención será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo a la Ley del Impuesto.

6. Cuando la obligación de retener tenga su origen en el ajuste secudario derivado de lo previsto en el artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, constituirá la base de retención la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

Artículo 94. Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario.

1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de los rendimientos del capital mobiliario,

dinerarios o en especie, sujetos a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.

En particular, se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación, y los dividendos en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha.

2. En el caso de rendimientos del capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización o reembolso de activos financieros, la obligación de retener nacerá en el momento de la transmisión, amortización o reembolso.

La retención se practicará en la fecha en que se formalice la transmisión, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

Artículo 95. Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas.

1. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

El tipo de retención será del 7 por ciento en el caso de rendimientos satisfechos a:

a) Recaudadores municipales.

b) Mediadores de seguros que utilicen los servicios de auxiliares externos.

c) Delegados comerciales de la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado.

Estos porcentajes se dividirán por dos cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales:

a) En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

b) En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por:

1.º Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

2.º Los comisionistas. Se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales.

3.º Los profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad, bien en su domicilio, casas particulares o en academia o establecimiento abierto. La enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de actividad empresarial.

3. No se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo.

4. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad agrícola o ganadera, se aplicarán los siguientes porcentajes de retención:

1.º Actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura: 1 por ciento.

2.º Restantes casos: 2 por ciento.

Estos porcentajes se aplicarán sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

A estos efectos se entenderán como actividades agrícolas o ganaderas aquellas mediante las cuales se obtengan directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales y no se sometan a procesos de transformación, elaboración o manufactura.

Se considerará proceso de transformación, elaboración o manufactura toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas:

a) La ganadería independiente.

b) La prestación, por agricultores o ganaderos, de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola o ganadera, con los medios que ordinariamente son utilizados en sus explotaciones.

c) Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado.

5. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad forestal, se aplicará el tipo de retención del 2 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

6. 1.º Cuando los rendimientos sean contraprestación de una de las actividades económi-

cas previstas en el número 2.º de este apartado y se determine el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación objetiva, se aplicará el tipo de retención del 1 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

2.º Lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación respecto de las actividades económicas clasificadas en los siguientes grupos y epígrafes de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas:

I.A.E.	Actividad económica
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2, 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales N.C.O.P.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
468	Industria del mueble de madera.
474.1	Impresión de textos o imágenes.
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
504.4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
722	Transporte de mercancías por carretera.
757	Servicios de mudanzas

3.º No procederá la práctica de la retención prevista en este apartado cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 99 de la Ley del Impuesto, el contribuyente que ejerza la actividad económica comunique al pagador que determina el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

En dichas comunicaciones se hará constar los siguientes datos:

a) Nombre, apellidos, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del comunicante. En el caso de que la actividad económica se desarrolle a través de una entidad en régimen de atribución de rentas deberá comunicar, además, la razón social o denominación y el número de identificación fiscal de la entidad, así como su condición de representante de la misma.

b) Actividad económica que desarrolla de las previstas en el número 2.º anterior, con indicación del epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas.

c) Que determina el rendimiento neto de dicha actividad con arreglo al método de estimación directa en cualquiera de sus modalidades.

d) Fecha y firma del comunicante.

e) Identificación de la persona o entidad destinataria de dicha comunicación.

Cuando con posterioridad el contribuyente volviera a determinar los rendimientos de dicha actividad con arreglo al método de estimación objetiva, deberá comunicar al pagador tal circunstancia, junto con los datos previstos en las letras a), b), d) y e) anteriores, antes del nacimiento de la obligación de retener.

En todo caso, el pagador quedará obligado a conservar las comunicaciones de datos debidamente firmadas.

4.º El incumplimiento de la obligación de comunicar correctamente los datos previstos en el número 3.º anterior tendrá las consecuencias tributarias derivadas de lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley del Impuesto.

5.º Cuando la renuncia al método de estimación objetiva se produzca en la forma prevista en el artículo 33.1 b) de este Reglamento o en el tercer párrafo del artículo 33.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, se entenderá que el contribuyente determina el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de esti-

mación directa a partir de la fecha en la que se presente el correspondiente pago fraccionado por este Impuesto o la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 96. Importe de las retenciones sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.

La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 19 por ciento. **(140)**

Artículo 97. Base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.

La base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 98. Nacimiento de la obligación de retener.

La obligación de retener nacerá en el momento en que se formalice la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

Artículo 99. Importe de las retenciones sobre otras ganancias patrimoniales. (141)

1. La retención a practicar sobre los premios en metálico será del 19 por ciento de su importe.

2. La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos será del 19 por ciento de su importe.

Artículo 100. Importe de las retenciones sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles. (142)

La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el porcentaje del 19 por ciento sobre todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este porcentaje se dividirá por dos cuando el inmueble urbano esté situado en Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

Artículo 101. Importe de las retenciones sobre derechos de imagen y otras rentas.

1. La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 24 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

2. (143) La retención a practicar sobre los rendimientos de los restantes conceptos previstos en el artículo 75.2.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 19 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

Artículo 102. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo.

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor, determinado conforme a las reglas del artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, y mediante la aplicación, en su caso, del procedimiento previsto en la disposición adicional segunda de este Reglamento, el tipo que corresponda de los previstos en el artículo 80 de este Reglamento.

2. No existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta respecto a las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, de planes de previsión social empresarial y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible.

Disposición adicional segunda. Acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Las personas o entidades obligadas a efectuar ingresos a cuenta como consecuencia de los rendimientos del trabajo en especie que satisfagan, podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración de dichas rentas, conforme a las reglas del Impuesto, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente.

2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiera y se acompañará de una propuesta de valoración formulada por el solicitante.

Dicho escrito contendrá, como mínimo, lo siguiente:

a) Identificación de la persona o entidad solicitante.

b) Identificación y descripción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las cuales se solicita la valoración.

c) Valoración propuesta, con referencia a la regla de valoración aplicada y a las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.

3. La Administración tributaria examinará la documentación referida en el punto anterior, pudiendo requerir a los solicitantes cuantos datos, informes,

(140) El artículo 96 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

(141) El artículo 99 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

(142) El artículo 100 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

(143) El apartado 2 del artículo 101 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta.

Asimismo, los solicitantes podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estimen oportunos.

Los solicitantes podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Asimismo, la Administración tributaria podrá practicar las pruebas que estime necesarias.

Tanto la Administración tributaria como los solicitantes podrán solicitar la emisión de informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración.

Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, la Administración tributaria la pondrá de manifiesto a los solicitantes, junto con el contenido y las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados, quienes podrán formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes en el plazo de quince días.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo máximo de seis meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de la Administración tributaria. La falta de resolución de la Administración tributaria en el plazo indicado implicará la aceptación de los valores propuestos por el solicitante.

4. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

a) Aprobar la propuesta formulada inicialmente por los solicitantes.

b) Aprobar otra propuesta alternativa formulada por los solicitantes en el curso del procedimiento.

c) Desestimar la propuesta formulada por los solicitantes.

La resolución será motivada y, en el caso de que se apruebe, contendrá al menos las siguientes especificaciones:

a) Lugar y fecha de formalización.

b) Identificación de los solicitantes.

c) Descripción de las operaciones.

d) Descripción del método de valoración, con indicación de sus elementos esenciales y del valor o valores que se derivan del mismo, así como de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales.

e) Período al que se refiere la propuesta. El plazo máximo de vigencia será de tres años.

f) Razones o motivos por los que la Administración tributaria aprueba la propuesta.

g) Indicación del carácter vinculante de la valoración.

5. La resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución.

6. La Administración tributaria y los solicitantes deberán aplicar la valoración de las rentas en especie del trabajo aprobadas en la resolución durante su plazo de vigencia, siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración.

7. El órgano competente para informar, instruir y resolver el procedimiento será el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración tributaria.

Artículo 103. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital mobiliario.

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje previsto en la sección 2.ª del capítulo II anterior al resultado de incrementar en un 20 por ciento el valor de adquisición o coste para el pagador.

2. Cuando la obligación de ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decrero Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, constituirá la base del ingreso a cuenta la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

Artículo 104. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie de actividades económicas.

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje que resulte de lo dispuesto en la sección 3.ª del capítulo II anterior.

Artículo 105. Ingresos a cuenta sobre determinadas ganancias patrimoniales.

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por los premios satisfechos en especie, que constituyan ganancias patrimoniales, se calculará aplicando el porcentaje previsto en el artículo 99.1 del presente Reglamento al resultado de incrementar en un 20 por ciento el valor de adquisición o coste para el pagador.

2. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las ganancias patrimoniales satisfechas en especie derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje previsto en el artículo 99.2 de este Reglamento.

Artículo 106. Ingreso a cuenta sobre otras rentas.

La cuantía del ingreso a cuenta sobre las rentas en especie a las que se refieren los artículos 100 y 101 del presente Reglamento se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje previsto en los mismos.

Artículo 107. Ingresos a cuenta sobre derechos de imagen.

(Este artículo se transcribe, junto con el artículo 92 de la Ley, en la página 677).

Artículo 108. Obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta. (Este artículo se transcribe junto con el artículo 105 de la Ley).

Artículo 109. Obligados al pago fraccionado.

1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes, sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados siguientes.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

3. Los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades forestales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos procedentes de la actividad, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

5. A efectos de lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, en caso de inicio de la actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado.

Artículo 110. Importe del fraccionamiento. (144)

1. Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) Por las actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, el 20 por ciento del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en esta letra se deducirán los pagos fraccionados que, en relación con estas actividades, habría correspondido ingresar en los trimestres anteriores del mismo año si no se hubiera aplicado lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 de este artículo.

b) Por las actividades que estuvieran en el método de estimación objetiva, el 4 por ciento de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho método en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado.

No obstante, en el supuesto de actividades que tengan sólo una persona asalariada el porcentaje anterior será el 3 por ciento, y en el supuesto de que no disponga de personal asalariado dicho porcentaje será el 2 por ciento.

Cuando alguno de los datos-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará, a efectos del pago fraccionado, el correspondiente al año inmediato anterior. En el supuesto de que no pudiera determinarse ningún dato-base, el pago fraccionado consistirá en el 2 por ciento del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

c) Tratándose de actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto, el 2 por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

2. Los porcentajes señalados en el apartado anterior se dividirán por dos para las actividades económicas que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

3. De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, se podrán deducir, en su caso:

a) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado, cuando se trate de:

1.º Actividades profesionales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

2.º Arrendamiento de inmuebles urbanos que constituya actividad económica.

3.º Cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización que constituya actividad económica, y demás rentas previstas en el artículo 75.2.b) del presente Reglamento.

b) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados conforme a lo dispuesto en los artículos 95 y 104 de este Reglamento correspondientes al trimestre, cuando se trate de:

1.º Actividades económicas que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva. No obstante, cuando el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados en el trimestre sea superior a la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 1 anterior, así como, en su caso, de lo dispuesto en el apartado 2 anterior, podrá deducirse dicha diferencia en cualquiera de los siguientes pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo cuyo importe positivo lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

2.º Actividades agrícolas, ganaderas o forestales no incluidas en el número 1.º anterior.

(144) El artículo 110 ha sido redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

c) El importe obtenido de dividir entre cuatro el importe de la deducción por obtención de rendimientos de actividades económicas a efectos del pago fraccionado a que se refiere el apartado 5 de este artículo. No obstante, cuando dicho importe sea superior a la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores y en las letras a) y b) de este apartado, la diferencia podrá deducirse en cualquiera de los siguientes pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo cuyo importe positivo lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

La minoración prevista en esta letra no resultará de aplicación a partir del primer trimestre en el que los contribuyentes perciban rendimientos del trabajo a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención previsto en el artículo 82 de este Reglamento, siempre que la cuantía total de la retribución a que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento sea superior a 10.000 euros anuales. Asimismo, esta minoración no resultará de aplicación a partir del primer trimestre en el que la suma de las magnitudes a que se refieren las letras a), b) y c) del apartado 5 de este artículo correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado, sin elevación al año, sea superior a 12.000 euros.

d) Cuando los contribuyentes destinen cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto, las cuantías que se citan a continuación:

1.º Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, cuyos rendimientos íntegros previsibles del período impositivo sean inferiores a 33.007,20 euros, se podrá deducir el 2 por ciento del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

A estos efectos se considerarán como rendimientos íntegros previsibles del período impositivo los que resulten de elevar al año los rendimientos íntegros correspondientes al primer trimestre.

En ningún caso podrá practicarse una deducción por importe superior a 660,14 euros en cada trimestre.

2.º Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación objetiva cuyos rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho método en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado, sean inferiores a 33.007,20 euros, se podrá deducir el 0,5 por ciento de los citados rendimientos netos. No obstante, cuando no pudiera determinarse ningún dato base se aplicará la deducción prevista en el número 3.º de esta letra sobre el volumen de ventas o ingresos del trimestre.

3.º Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto, cuyo volumen previsible de ingresos del período impositivo, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones sea inferior a 33.007,20 euros, se podrá deducir el 2 por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

A estos efectos se considerará como volumen previsible de ingresos del período impositivo el resultado de elevar al año el volumen de ingresos del primer trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

En ningún caso podrá practicarse una deducción por un importe acumulado en el período impositivo superior a 660,14 euros.

Las deducciones previstas en esta letra d) no resultarán de aplicación cuando los contribuyentes ejerzan dos o más actividades comprendidas en ordinales distintos, ni cuando perciban rendimientos del trabajo y hubiesen efectuado a su pagador la comunicación a que se refiere el párrafo segundo del artículo 88.1 de este Reglamento, ni cuando las cantidades se destinen a la construcción o ampliación de la vivienda ni a cuentas vivienda.

4. Los contribuyentes podrán aplicar en cada uno de los pagos fraccionados porcentajes superiores a los indicados.

5. La deducción por obtención de rendimientos de actividades económicas a efectos del pago fraccionado se determinará con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 artículo 80 bis de la Ley del Impuesto, tomando, en lugar de la base imponible del impuesto, la suma de las siguiente magnitudes:

a) Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, el resultado de elevar al año los rendimientos netos del primer trimestre.

b) Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación objetiva, los rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho método en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado. Cuando no pudiera determinarse ningún dato base se tomará la magnitud que resulte de lo dispuesto en la letra c) siguiente.

c) Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto, el resultado de elevar al año el 25 por 100 del volumen de ingresos del primer trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

Artículo 111. Declaración e ingreso.

1. Los empresarios y profesionales estarán obligados a declarar e ingresar trimestralmente en el Tesoro Público las cantidades determinadas conforme a lo dispuesto en el artículo anterior en los plazos siguientes:

a) Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.

b) Cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

Cuando de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior no resultasen cantidades a ingresar, los contribuyentes presentarán una declaración negativa.

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá prorrogar los plazos a que hace referencia este artículo, así como establecer supuestos de ingreso semestral con las adaptaciones que procedan de los porcentajes determinados en el artículo anterior.

3. Los contribuyentes presentarán las declaraciones ante el órgano competente de la Administración tributaria e ingresarán su importe en el Tesoro Público. La declaración se ajustará a las condiciones y requisitos y el ingreso se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda. **(145)**

Artículo 112. Entidades en régimen de atribución de 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 socios, comuneros o partícipes, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

CAPÍTULO III

Liquidaciones provisionales

Artículo 102. Liquidación provisional.

La Administración tributaria podrá dictar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 66. Liquidación provisional a no obligados a presentar declaración.

1. A los contribuyentes no obligados a presentar declaración conforme al artículo 96 de la Ley del Impuesto sólo se les practicará la liquidación provisional a que se refiere el artículo 102 de la Ley del Impuesto cuando los datos facilitados por el contribuyente al pagador de rendimientos del trabajo sean falsos, incorrectos o inexactos, y se hayan practicado, como consecuencia de ello, unas retenciones inferiores a las que habrían sido procedentes. Para la práctica de esta liquidación provisional sólo se computarán las retenciones efectivamente practicadas que se deriven de los datos facilitados por el contribuyente al pagador.

Igualmente, cuando soliciten la devolución que corresponda mediante la presentación de la oportuna autoliquidación o del borrador debidamente suscrito o confirmado, la liquidación provisional que pueda practicar la Administración tributaria no podrá implicar a cargo del contribuyente ninguna obligación distinta a la restitución de lo previamente devuelto más el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación o investigación que pueda realizar la Administración tributaria.

Artículo 103. Devolución derivada de la normativa del tributo.

1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere el párrafo d) del artículo 79 de esta Ley y, en su caso, de las deducciones previstas en los artículos 81 y 81 bis de esta Ley, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este Impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere el párrafo d) del artículo 79 de esta Ley y, en su caso, de las deducciones previstas en los artículos 81 y 81 bis de esta Ley, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Artículo 65. Devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley del Impuesto, la solicitud de devolución derivada de la normativa del tributo deberá efectuarse mediante la presentación de la correspondiente declaración, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración suscrito o confirmado por el contribuyente.

2. Las devoluciones a que se refiere el artículo 103 de la Ley del Impuesto se realizarán por transferencia bancaria.

(145) Véase la Orden EHA/672/2007 de 19 de marzo por la que se aprueban los modelos 130 y 131, de declaración-liquidación de pagos fraccionados correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa y a actividades económicas en estimación objetiva (BOE del 22), modificada por la Orden EHA/580/2009, de 5 de marzo (BOE del 12), que aprueba los modelos 130 y 131 vigentes a partir 01-01-2009.

3. El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar las devoluciones a que se refiere el apartado anterior por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

CAPÍTULO IV

Obligaciones formales

Artículo 104. Obligaciones formales de los contribuyentes.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

2. A efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

No obstante, reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, y a aquellos contribuyentes que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa.

3. Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar los libros o registros que reglamentariamente se establezcan.

4. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones específicas de información de carácter patrimonial, simultáneas a la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre el Patrimonio, destinadas al control de las rentas o de la utilización de determinados bienes y derechos de los contribuyentes.

5. Los contribuyentes de este impuesto que sean titulares del patrimonio protegido regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, deberán presentar una declaración en la que se indique la composición del patrimonio, las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante el periodo impositivo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 68. Obligaciones formales, contables y registrales.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo máximo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones, a aportarlos juntamente con las declaraciones del Impuesto, cuando así se establezca y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración tributaria, cuando sean requeridos al efecto.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ventas e ingresos.

b) Libro registro de compras y gastos.

c) Libro registro de bienes de inversión.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior.

5. Los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ingresos.

b) Libro registro de gastos.

c) Libro registro de bienes de inversión.

d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

6. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe.

7. Los contribuyentes acogidos a este método que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

8. Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

9. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para determinar la forma de llevanza de los libros registro a que se refiere este artículo. **(146)**

(146) Véase la Orden de 4 de mayo de 1993, por la que se regula la forma de llevanza y diligenciado de los libros-registros en el IRPF (BOE del 6), modificada por las Ordenes de 4 de mayo de 1995 (BOE del 6) y de 31 de octubre de 1996 (BOE del 7 de noviembre). Véase, también la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se dictan normas de aplicación del sistema de facturación telemática (BOE del 14).

10. Los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en los apartados anteriores de este artículo.

Artículo 105. Obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales.

1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará una declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 108. Obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.

1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 1.º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Como excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable cuando se trate de retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, cuyo último Presupuesto anual aprobado con anterioridad al inicio del ejercicio supere la cantidad de 6 millones de euros, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta correspondientes a las rentas a que se refieren los párrafos a) y c) del apartado 1 y el párrafo c) del apartado 2 del artículo 75 del presente Reglamento.

No obstante lo anterior, la retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Administración del Estado y el procedimiento establecido para su pago así lo permita, se efectuará de forma directa.

El retenedor u obligado a ingresar a cuenta presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno. No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho, en el período de declaración, rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta.

2. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. No obstante, en el caso de que esta declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador o haya sido generado mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación erá el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al del que corresponde dicha declaración.

En esta declaración, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos.

b) Número de identificación fiscal.

c) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas.

d) Reducciones aplicadas con arreglo a lo previsto en los artículos 18, apartados 2 y 3, 26.2 y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto.

e) Gastos deducibles a que se refieren los artículos 19.2 y 26.1.a) de la Ley del Impuesto, a excepción de las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales y los de defensa jurídica, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos satisfechos.

f) Circunstancias personales y familiares e importe de las reducciones que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente.

g) Importe de las pensiones compensatorias entre cónyuges y anualidades por alimentos que se hayan tenido en cuenta para la práctica de las retenciones.

h) Que el contribuyente le ha comunicado que está destinando cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto.

i) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado.

j) Cantidades reintegradas al pagador procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas residentes o representantes en España, que

paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa **(147)** de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este Impuesto.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores.

4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado, salvo en rendimientos de actividades económicas.

5. Las declaraciones a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos que para cada clase de rentas establezca el Ministro de Economía y Hacienda, quien, asimismo, podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, de los previstos en el apartado 2 anterior, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos así determinados y contenidos en las declaraciones que le afecten.

La declaración e ingreso se efectuarán en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos y ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por esta vía, atendiendo a razones de carácter técnico, así como modificar la cuantía del Presupuesto anual y la naturaleza de las rentas a que se refiere el párrafo tercero del apartado 1 de este artículo. **(148)**

---

(147) Véase la Resolución de 15 de diciembre de 1999, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban modelos de utilización voluntaria de certificación de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos del trabajo, premios y rentas exentas, rendimientos de determinadas actividades económicas e imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (BOE del 22). Véase también la Resolución 1/1998, de 7 de julio, del mismo Departamento, por la que se aprueba el modelo de utilización voluntaria de certificación de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos (BOE del 16).

(148) Los modelos aprobados para cada clase de rentas son:

a) Rendimientos del trabajo y actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta:

- **Modelo 110** aprobado por Orden EHA/30/2007, de 16 de enero (BOE del 19), modificada por la disposición final 1ª de la Orden EHA/3020/2007, de 11 de octubre (BOE del 18).

- **Modelo 111** (grandes empresas) aprobado por Orden EHA/30/2007, de 16 de enero (BOE del 19), modificada por la disposición final 1ª de la Orden EHA/3020/2007, de 11 de octubre (BOE del 18) y por la disposición final primera de la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre (BOE del 23). La presentación telemática del modelo 111 por las Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, se regula en la Orden EHA/2894/2002, de 8 de noviembre (BOE del 16) y en la Orden EHA/3020/2007, de 11 de octubre (BOE del 18).

- **Modelo 190** (resumen anual) aprobado por Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre (BOE del 23), modificada por la Orden EHA/3061/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30).

b) Rendimientos de capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión o amortización de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos:

- **Modelo 124** aprobado por Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29). Véase también la Orden de 18 de noviembre de 1999 (BOE del 19).

- **Modelo 194** (resumen anual) aprobado por Orden de 18 de noviembre de 1999 (BOE del 19 y de 29 de diciembre), modificado por la Orden de 18 de diciembre de 2000 (BOE del 21) y por la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre (BOE del 18). Véase también la Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30).

c) Rendimientos de capital mobiliario y rentas derivadas de cuentas en toda clase de instituciones financieras:

- **Modelo 126** aprobado por la Orden de 26 de noviembre de 1999 (BOE del 30). Véase también la Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29).

- **Modelo 196** (resumen anual) aprobado por Orden EHA/3300/2008, de 7 de noviembre (BOE del 18). Véanse también las Orden EHA/3062/2010 de 22 de noviembre (BOE del 30) y la Orden EHA/3302/2010, de 16 de diciembre (BOE del 22).

d) Rendimientos de capital mobiliario derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez:

- **Modelo 128** aprobado por Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29). Véase también la Orden de 17 de noviembre de 1999 (BOE del 20).

- **Modelo 188** (resumen anual) aprobado por Orden de 17 de noviembre de 1999 (BOE del 20), modificado por la Orden HAC/2990/2003, de 21 de octubre (BOE del 29) y por la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre (BOE del 18). Véanse también la Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30).

e) Otros rendimientos del capital mobiliario:

- **Modelo 123** aprobado por Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29). Véase también la Orden de 18 de noviembre de 1999 (BOE del 19).

- **Modelo 193** (resumen anual) aprobado por Orden de 18 de noviembre de 1999 (BOE del 19 y del 29 de diciembre), modificado por la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre (BOE del 18). Véase también la Orden EHA/3895/2004, de 23 de noviembre (BOE del 29); la Orden EHA/3061/2005, de 3 de octubre (BOE del 6); la Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29); la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre (BOE del 23); la Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30) y la Orden EHA/3302/2010, de 16 de diciembre (BOE del 22).

- **Modelo 193** simplificado en euros aprobado por la Orden de 7 de diciembre de 2000 (BOE del 12), modificado por la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre (BOE del 18).

f) Rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos:

- **Modelo 115** aprobado por Orden de 20 de noviembre de 2000 (BOE del 28 y de 20 de diciembre). Véase también la Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29).

- **Modelo 180** aprobado por Orden de 20 de noviembre de 2000 (BOE del 28 y de 20 de diciembre). Véase también la Orden EHA/3061/2005, de 3 de octubre (BOE del 6); la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre (BOE del 4 de noviembre); la

6. La declaración e ingreso del pago a cuenta a que se refiere el apartado 3.º del artículo 76.2.d) de este Reglamento se efectuará en la forma, lugar y plazo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información para las personas y entidades que desarrollen o se encuentren en las siguientes operaciones o situaciones:

a) Para las entidades prestamistas, en relación con los préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas.

b) Para las entidades que abonen rendimientos del trabajo o del capital no sometidas a retención.

c) Para las entidades y personas jurídicas que satisfagan premios, aun cuando tengan la consideración de rentas exentas a efectos del impuesto.

d) Para las entidades perceptoras de donativos que den derecho a deducción por este impuesto, en relación con la identidad de los donantes, así como los importes recibidos, cuando éstos hubieran solicitado certificación acreditativa de la donación a efectos de la declaración por este impuesto.

e) Para la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado, las comunidades autónomas, la Cruz Roja y la Organización Nacional de Ciegos Españoles, respecto a los premios que satisfagan exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

f) Para las entidades de crédito, en relación con las cantidades depositadas en las mismas en concepto de cuentas vivienda y cuentas ahorro-empresa. A estos efectos, los contribuyentes deberán identificar ante la entidad de crédito las cuentas destinadas a esos fines.

g) Para el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 86.1 del texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, que actúe en nombre de la entidad aseguradora que opere en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España.

h) Para el representante previsto en el penúltimo párrafo del apartado 2 del artículo 99 de esta Ley, en relación con las operaciones que se realicen en España. Dicho representante estará sujeto en todo caso a las mismas obligaciones de información tributaria que las que se recogen para las entidades gestoras de los fondos de pensiones en el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre.

Artículo 69. Otras obligaciones formales de información. (149)

1.

2. Las entidades beneficiarias de donativos a las que se refiere el artículo 68.3.b) de la Ley del Impuesto deberán remitir una declaración informativa sobre los donativos recibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a los donantes:

a) Nombre y apellidos.

b) Número de identificación fiscal.

c) Importe del donativo.

d) Indicación de si el donativo da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

Esta declaración informativa se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá establecer los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos. **(150)**

3.

4. La entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado, así como los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, la Cruz Roja y la Organización Nacional de Ciegos Españoles deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa de los premios que hayan satisfecho exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la que, además de sus datos identificativos, podrá exigirse que conste en ella la identificación, con nombre y apellidos y número de identificación fiscal, de los perceptores, así como el importe o valor de los premios recibidos por los mis-

Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29) y la Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30).

g) Rendimientos o ganancias patrimoniales derivadas de acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva:

- **Modelo 117** aprobado por Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29). Véanse también la Orden de 22 de febrero de 1999 (BOE del 24); la Orden de 15 de diciembre de 1999 (BOE del 23) y la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre (BOE del 23).

- **Modelo 187** (declaración informativa y resumen anual) aprobado por Orden de 15 de diciembre de 1999 (BOE del 23), modificado por la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre (BOE del 18). Véase también la Orden de 22 de noviembre de 2000 (BOE del 1 de diciembre), la Orden HAC/2990/2003, de 21 de octubre (BOE del 29), la disposición final primera de la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre (BOE del 4 de noviembre) y los artículos 4 a 6 de la Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29). Véase asimismo la Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30) y la Orden EHA/3302/2010, de 16 de diciembre (BOE del 22).

(149) Apartados 1, 3, 5 y 6 del artículo 69, derogados, con efectos de 1 de enero de 2008, por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE del 5 de septiembre). Véanse los artículos 30 y siguientes del citado Reglamento General, así como la disposición adicional única del Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29). Véase, asimismo, la Orden de 27 de julio de 2001 por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos hipotecarios, la Orden EHA/3514/2009, de 29 de diciembre (BOE del 31) y la Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30).

(150) Véase la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo **182** de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas (BOE del 18) así como la Orden EHA/ 3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30).

mos que excedan de la cuantía que a estos efectos fije el Ministro de Economía y Hacienda. **(151)**

5.

6.

7. Los órganos o entidades gestores de la Seguridad Social y las mutualidades deberán suministrar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria información mensual y anual de sus afiliados o mutualistas, en el plazo que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, en la que podrá exigirse que consten los siguientes datos:

a) Nombre, apellidos, número de identificación fiscal y número de afiliación de los mismos.

b) Régimen de cotización y período de alta.

c) Cotizaciones y cuotas totales devengadas. **(152)**

8. Los datos obrantes en el Registro Civil relativos a nacimientos, adopciones y fallecimientos deberán suministrarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el lugar, forma, plazos y periodicidad que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá exigir, a estos efectos, que conste la siguiente información:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona a la que se refiere la información.

b) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la madre y, en su caso, del padre en el caso de nacimiento, adopciones y fallecimientos de menores de edad. **(153)**

9. Las entidades aseguradoras que comercialicen planes individuales de ahorro sistemático a los que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley del Impuesto deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa en la que se harán constar los datos siguientes:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de los tomadores.

b) Importe total de las primas satisfechas por los tomadores, indicando la fecha del pago de la primera prima.

c) En caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos, el importe de la renta exenta comunicada en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

d) En caso de transformación de un contrato de seguro de vida en un plan individual de ahorro sistemático conforme a la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del Impuesto, los datos previstos en las letras a) y b) anteriores y la manifestación de que se cumple el requisito del límite anual máximo satisfecho en concepto de primas establecido en dicha disposición.

No obstante, en el caso de que la declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador, el plazo de presentación finalizará el día 20 de febrero del año inmediato siguiente.

10. Las declaraciones informativas a que se refieren los apartados anteriores se efectuarán en la forma y lugar que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá determinar el procedimiento y las condiciones en que proceda su presentación en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

TÍTULO XII

Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador

Artículo 106. Responsabilidad patrimonial del contribuyente.

Las deudas tributarias y, en su caso, las sanciones tributarias, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas, contraídas por uno de los cónyuges, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 6 del artículo 84 de esta ley para el caso de tributación conjunta.

Artículo 107. Infracciones y sanciones.

Las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta Ley. **(154)**

TÍTULO XIII

Orden jurisdiccional

Artículo 108. Orden jurisdiccional.

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración tributaria y los contribuyentes, retenedores y demás obligados tributarios en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere esta Ley. **(155)**

(151) Véase la Orden HAC/593/2002, de 12 de marzo, por la que se aprueba el modelo **183** de declaración informativa de determinados premios exentos del IRPF (BOE del 19) así como la Orden EHA/ 3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30).

(152) Véase la Orden HAC/96/2003, de 28 de enero, por la que se aprueban los diseños físicos y lógicos, modelo **185**, a los que debe ajustarse la información mensual que los órganos y entidades gestores de la Seguridad Social y Mutualidades están obligadas a suministrar (BOE del 30). Por su parte, la Orden 3580/2003, de 17 de diciembre, ha aprobado el modelo **156** de declaración informativa anual de las cotizaciones de afiliados y mutualistas (BOE del 23).

(153) Véase la Orden HAC/539/2003, de 10 de marzo, por la que se aprueban los diseños físicos y lógicos, modelo **186**, a los que debe ajustarse la información mensual sobre determinados datos obrantes en el Registro Civil (BOE del 14).

(154) Véanse los artículos 178 y ss. de la Ley General Tributaria.

(155) Véanse los artículos 213 y ss. de la Ley General Tributaria.

Disposición adicional primera. Derecho de rescate en los contratos de seguro colectivo que instrumentan los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

La renta que se ponga de manifiesto como consecuencia del ejercicio del derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten 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, no estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del titular de los recursos económicos que en cada caso corresponda, en los siguientes supuestos:

a) Para la integración total o parcial de los compromisos instrumentados en la póliza en otro contrato de seguro que cumpla los requisitos de la citada disposición adicional primera.

b) Para la integración en otro contrato de seguro colectivo, de los derechos que correspondan al trabajador según el contrato de seguro original en el caso de cese de la relación laboral.

Los supuestos establecidos en los párrafos a) y b) anteriores no alterarán la naturaleza de las primas respecto de su imputación fiscal por parte de la empresa, ni el cómputo de la antigüedad de las primas satisfechas en el contrato de seguro original. No obstante, en el supuesto establecido en el párrafo b) anterior, si las primas no fueron imputadas, la empresa podrá deducir las mismas con ocasión de esta movilización.

Tampoco quedará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la renta que se ponga de manifiesto como consecuencia de la participación en beneficios de los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones cuando dicha participación en beneficios se destine al aumento de las prestaciones aseguradas en dichos contratos.

Disposición adicional segunda. Retribuciones en especie.

No tendrán la consideración de retribuciones en especie los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad al 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha.

Disposición adicional tercera. Planes individuales de ahorro sistemático.

Los planes individuales de ahorro sistemático se configuran como contratos celebrados con entidades aseguradoras para constituir con los recursos aportados una renta vitalicia asegurada, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Los recursos aportados se instrumentarán a través de seguros individuales de vida en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente.

b) La renta vitalicia se constituirá con los derechos económicos procedentes de dichos seguros de vida. En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o periodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

c) El límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos será de 8.000 euros, y será independiente de los límites de aportaciones de sistemas de previsión social. Asimismo, el importe total de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente.

d) En el supuesto de disposición, total o parcial, por el contribuyente antes de la constitución de la renta vitalicia de los derechos económicos acumulados se tributará conforme a lo previsto en esta Ley en proporción a la disposición realizada. A estos efectos, se considerará que la cantidad recuperada corresponda a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad.

En el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el período impositivo en el que se produzca la anticipación, la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de esta Ley.

e) Los seguros de vida aptos para esta fórmula contractual no serán los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible del Impuesto.

f) En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de ahorro individual sistemático y sus siglas quedan reservadas a los contratos que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

g) La primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a diez años en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

h) La renta vitalicia que se perciba tributará de conformidad con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 25.3 a) de esta Ley.

Reglamentariamente podrán desarrollarse las condiciones para la movilización de los derechos económicos.

Disposición adicional quinta. Planes Individuales de Ahorro Sistemático.

Los tomadores de los planes individuales de ahorro sistemático podrán, mediante decisión unilateral, movilizar su provisión matemática a otro plan individual de ahorro sistemático del que sean tomadores. La movilización total o parcial de un plan de ahorro sistemático a otro seguirá, en cuanto le sea de aplicación, el procedimiento dispuesto en el apartado 3 del artículo 49 y disposición transitoria octava de este Reglamento relativo a los planes de previsión asegurados.

Con periodicidad anual las entidades aseguradoras deberán comunicar a los tomadores de planes individuales de ahorro sistemático el valor de los derechos de los que son titulares y trimestralmente poner a disposición de los mismos dicha información.

Disposición adicional cuarta. Rentas forestales.

No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

Disposición adicional quinta. Subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas.

1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:

1.º Abandono definitivo del cultivo del viñedo.

2.º Prima al arranque de plantaciones de manzanos.

3.º Prima al arranque de plataneras.

4.º Abandono definitivo de la producción lechera.

5.º Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.

6.º Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.

7ª Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.

b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de la actividad pesquera.

c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales. **(156)**

d) La percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.

e) La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. Esta disposición sólo afectará a los animales destinados a la reproducción.

2. Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos patrimoniales. Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

3. Las ayudas públicas, distintas de las previstas en el apartado 1 anterior, 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.

No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, 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. **(157)**

Disposición adicional sexta. Beneficios fiscales especiales aplicables en actividades agrarias.

Los agricultores jóvenes o asalariados agrarios que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante el régimen de estimación objetiva, podrán reducir el correspondiente a su actividad agraria en un 25 por ciento durante los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria, realizada al amparo de lo previsto en el capítulo IV del título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

El rendimiento neto a que se refiere el párrafo anterior será el resultante exclusivamente de la aplicación de las normas que regulan el régimen de estimación objetiva.

Esta reducción se tendrá en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados que deban efectuarse.

Disposición adicional séptima. Tributación de determinadas rentas obtenidas por contribuyentes que desarrollen la actividad de transporte por autotaxi.

El rendimiento obtenido por los sujetos pasivos de alta en el epígrafe 721.2 de la sección 1.ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por la transmisión de activos fijos inmateriales en los casos de fallecimiento, incapacidad permanente, jubilación, cese de actividad por reestructuración del sector y transmisión a familiares hasta el segundo grado, quedará incluido en el rendimiento neto resultante de la aplicación de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Reglamentariamente se desarrollará la aplicación de este precepto.

Artículo 42. Reducción de ganancias patrimoniales para determinados elementos patrimoniales afectos.

1. Los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en el epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objeti-

(156) Véase la disposición adicional vigésima cuarta de esta Ley

(157) Véase la disposición adicional vigésima cuarta de esta Ley

va, reducirán las ganancias patrimoniales que se les produzcan como consecuencia de la transmisión de activos fijos inmateriales, cuando esta transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector.

Asimismo, lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable cuando, por causas distintas a las señaladas en el mismo, se transmitan los activos inmateriales a familiares hasta el segundo grado.

2. La reducción, prevista en el apartado anterior se obtendrá aplicando a la ganancia patrimonial determinada según lo previsto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto, los siguientes porcentajes:

Tiempo transcurrido desde la adquisición del activo fijo inmaterial	Porcentaje aplicable
Más de doce años	100 por ciento
Más de once años	87 por ciento
Más de diez años	74 por ciento
Más de nueve años	61 por ciento
Más de ocho años	54 por ciento
Más de siete años	47 por ciento
Más de seis años	40 por ciento
Más de cinco años	33 por ciento
Más de cuatro años	26 por ciento
Más de tres años	19 por ciento
Más de dos años	12 por ciento
Más de uno año	8 por ciento
Hasta un año	4 por ciento

Disposición adicional octava. Transmisiones de valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital.

Cuando con anterioridad a la transmisión de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, se hubiera producido una reducción del capital instrumentada mediante una disminución del valor nominal que no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se aplicarán las reglas previstas en la sección 4.ª del Capítulo II del Título III de esta Ley, con las siguientes especialidades:

1.º Se considerará como valor de transmisión el que correspondería en función del valor nominal que resulte de la aplicación de lo previsto en el artículo 33.3. a) de esta Ley.

2.º En el caso de que el contribuyente no hubiera transmitido la totalidad de sus valores o participaciones, la diferencia positiva entre el valor de transmisión correspondiente al valor nominal de los valores o participaciones efectivamente transmitidos y el valor de transmisión, a que se refiere el párrafo anterior, se minorará del valor de adquisición de los restantes valores o participaciones homogéneos, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial.

Disposición adicional novena. Mutualidades de trabajadores por cuenta ajena.

Podrán reducir la base imponible general, en los términos previstos en los artículos 51 y 52 de esta Ley, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con las mutualidades de previsión social que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por los mutualistas colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurran las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Disposición adicional décima. Sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

Cuando se realicen aportaciones a planes de pensiones a favor de personas con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado, a los mismos les resultará aplicable el régimen financiero de los planes de pensiones, regulado en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones con las siguientes especialidades:

1. Podrán efectuar aportaciones al plan de pensiones tanto la persona con discapacidad partícipe como las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

En estos últimos supuestos, las personas con discapacidad habrán de ser designadas beneficiarias de manera única e irrevocable para cualquier contingencia.

No obstante, la contingencia de muerte de la persona con discapacidad podrá generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones al plan de pensiones de la persona con discapacidad en proporción a la aportación de éstos.

2. Como límite máximo de las aportaciones, a efectos de lo previsto en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, se aplicarán las siguientes cuantías:

a) Las aportaciones anuales máximas realizadas por las personas con discapacidad partícipes no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros.

b) Las aportaciones anuales máximas realizadas por cada partícipe a favor de personas con discapacidad ligadas por relación de parentesco no podrán rebasar la cantidad de 10.000 euros. Ello sin perjuicio de las aportaciones que pueda realizar a su propio plan de pensiones, de acuerdo con el límite previsto en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

c) Las aportaciones anuales máximas a planes de pensiones realizadas a favor de una persona con discapacidad, incluyendo sus propias aportaciones, no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros.

La inobservancia de estos límites de aportación será objeto de la sanción prevista en el artículo 36.4 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes

y Fondos de Pensiones. A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de la persona con discapacidad, se entenderá que el límite de 24.250 euros se cubre, primero, con las aportaciones de la propia persona con discapacidad, y cuando éstas no superen dicho límite con las restantes aportaciones en proporción a su cuantía.

La aceptación de aportaciones a un plan de pensiones, a nombre de un mismo beneficiario con discapacidad, por encima del límite de 24.250 euros anuales, tendrá la consideración de infracción muy grave, en los términos previstos en el artículo 35.3.n) del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3. A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

4. Reglamentariamente podrán establecerse especificaciones en relación con las contingencias por las que pueden satisfacerse las prestaciones, a las que se refiere el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

5. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en el plan de pensiones por parte de las personas con discapacidad, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

6. El régimen regulado en esta disposición adicional será de aplicación a las aportaciones y prestaciones realizadas o percibidas de mutualidades de previsión social, de planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros 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 a favor de personas con discapacidad que cumplan los requisitos previstos en los anteriores apartados y los que se establezcan reglamentariamente. Los límites establecidos serán conjuntos para todos los sistemas de previsión social previstos en esta disposición.

Disposición adicional undécima. Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Uno. Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

1. Ámbito subjetivo. Se considerarán deportistas profesionales los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Se considerarán deportistas de alto nivel los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel. **(158)**

La condición de mutualista y asegurado recaerá, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.

2. Aportaciones. No podrán rebasar las aportaciones anuales la cantidad máxima que se establezca para los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo cuando se efectúen estas últimas 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.

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

3. Contingencias. Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los planes de pensiones en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

4. Disposición de derechos consolidados. Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportistas de alto nivel.

5. Régimen fiscal:

a) Las aportaciones, directas o imputadas, que cumplan los requisitos anteriores podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 24.250 euros.

b) Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite establecido en la letra a) podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes.

Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones que excedan del límite máximo previsto en el número 2 de este apartado uno.

c) La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los mencionados en el apartado 4 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora. 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.

d) Las prestaciones percibidas, así como la percepción de los derechos consolidados en los supuestos previstos en el apartado 4 anterior, tributarán en su integridad como rendimientos del trabajo.

e) A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

Dos. Con independencia del régimen previsto en el apartado anterior, los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como tales o hayan perdido esta condición, podrán realizar aporta-

(158) Dicha referencia normativa debe entenderse realizada al Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE del 25).

ciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 del texto refundido de la ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Como límite máximo conjunto de reducción de estas aportaciones se aplicará el que establece el artículo 51.6 de esta ley.

A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

Disposición adicional duodécima. Recurso cameral permanente.

La exacción del Recurso cameral permanente a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 del artículo 12 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, se girará sobre los rendimientos comprendidos en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley, cuando deriven de actividades incluidas en el artículo 6 de la citada Ley 3/1993.

Disposición adicional decimotercera. Obligaciones de información. (159)

1. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, a las sociedades de inversión, a las entidades comercializadoras en territorio español de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, y al representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, que actúe en nombre de la gestora que opere en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones sobre acciones o participaciones de dichas instituciones, incluida la información de que dispongan relativa al resultado de las operaciones de compra y venta de aquellas.

2. Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios considerados como paraísos fiscales.

3. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información en los siguientes supuestos:

a) A las entidades aseguradoras, respecto de los planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que comercialicen, a que se refiere el artículo 51 de esta ley.

b) A las entidades financieras, respecto de los planes individuales de ahorro sistemático que comercialicen, a que se refiere la disposición adicional tercera de esta Ley.

c) A la Seguridad Social y las mutualidades, respecto de las cotizaciones y cuotas devengadas en relación con sus afiliados o mutualistas.

d) Al Registro Civil, respecto de los datos de nacimientos, adopciones y fallecimientos.

4. Los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, a suministrar a la Administración tributaria la identificación de la totalidad de las cuentas abiertas en dichas entidades o puestas por ellas a disposición de terceros, con independencia de la modalidad o denominación que adopten, incluso cuando no se hubiese procedido a la práctica de retenciones o ingresos a cuenta. Este suministro comprenderá la identificación de los titulares, autorizados o cualquier beneficiario de dichas cuentas.

5. Las personas que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, intervengan en la formalización de las aportaciones a los patrimonios protegidos, deberán presentar una declaración sobre las citadas aportaciones en los términos que reglamentariamente se establezcan. La declaración se efectuará en el lugar, forma y plazo que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Disposición adicional decimocuarta. Captación de datos.

El Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Agencia Española de Protección de Datos en lo que resulte procedente, propondrá al Gobierno las medidas precisas para asegurar la captación de datos obrantes en cualquier clase de registro público o registro de las Administraciones públicas, que sean precisos para la gestión y el control del Impuesto.

Disposición adicional decimoquinta. Disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.

No tendrán la consideración de renta las cantidades percibidas como consecuencia de las disposiciones que se hagan de la vivienda habitual por parte de las personas mayores de 65 años, así como de las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o de gran dependencia a que se refiere el artículo 24 de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se lleven a cabo de conformidad con la regulación financiera relativa a los actos de disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.

(159) Véase el artículo 105 de la presente Ley y el artículo 69 del Reglamento del IRPF.

Disposición adicional decimosexta. Límite financiero de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social.

El importe anual máximo conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51, de la disposición adicional novena y del apartado dos de la disposición adicional undécima de esta Ley será de 10.000 euros anuales. No obstante, en el caso de contribuyentes mayores de 50 años la cuantía anterior será de 12.500 euros.

Disposición adicional decimoséptima. Remisiones normativas.

Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

Disposición adicional decimoctava. Aportaciones a patrimonios protegidos.

Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, regulado en la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, tendrán el siguiente tratamiento fiscal para la persona con discapacidad:

a) Cuando los aportantes sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en conjunto.

Asimismo, y con independencia de los límites indicados en el párrafo anterior, cuando los aportantes sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo siempre que hayan sido gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades con el límite de 10.000 euros anuales.

A estos rendimientos les resultará de aplicación la exención prevista en la letra w) del artículo 7 de esta Ley.

Cuando las aportaciones se realicen por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a favor de los patrimonios protegidos de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los empleados del aportante, únicamente tendrán la consideración de rendimiento del trabajo para el titular del patrimonio protegido.

Los rendimientos a que se refiere este párrafo a) no estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta.

b) En el caso de aportaciones no dinerarias, la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, pero sin que, a efectos de ulteriores transmisiones, le resulte de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena de esta Ley.

A la parte de la aportación no dineraria sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicará, a efectos de calcular el valor y la fecha de adquisición, lo establecido en el artículo 36 de esta Ley.

c) No estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la parte de las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo.

Disposición adicional decimonovena. Exención de las ayudas e indemnizaciones por privación de libertad como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía.

1. Las personas que hubieran percibido desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2005 las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía, podrán solicitar, en la forma y plazo que se determinen, el abono de una ayuda cuantificada en el 15 por ciento de las cantidades que, por tal concepto, hubieran consignado en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cada uno de dichos períodos impositivos.

Si las personas a que se refiere el párrafo anterior hubieran fallecido, el derecho a la ayuda corresponderá a sus herederos quienes podrán solicitarla.

Por Orden del Ministro de Economía y Hacienda se determinará el procedimiento, las condiciones para su obtención y el órgano competente para el reconocimiento y abono de esta ayuda.

2. Las ayudas percibidas en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 anterior estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía imputables al período impositivo 2006, estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas en dicho período impositivo.

Disposición adicional vigésima. Bonificaciones de cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador.

1. En los términos que reglamentariamente se establezcan, se autoriza al Gobierno para que, en el marco del Programa de Fomento del Empleo, establezca bonificaciones en las cotizaciones correspondientes al personal investigador que, con carácter exclusivo, se dedique a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refiere el artículo 35 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. La bonificación equivaldrá al 40 por ciento de las cotizaciones por contingencias comunes a cargo del empresario y la misma será incompatible con la aplicación del régimen de deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica establecido en el mencionado artículo 35.

3. Se tendrá derecho a la bonificación en los casos de contratos de carácter indefinido, así como en los supuestos de contratación temporal, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4. Por el Ministerio de Economía y Hacienda se compensará al Servicio Público Estatal de Empleo el coste de las bonificaciones de cuotas establecidas en la presente disposición.

Disposición adicional vigésima primera. Residencia fiscal de determinados trabajadores asalariados.

No resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 8 de la presente Ley, a las personas físicas de nacionalidad española residentes en el Principado de Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados, siempre que se cumplan, además de los que reglamentariamente se establezcan, los siguientes requisitos:

1.º Que el desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa o entidad residente en el citado territorio.

2.º Que el trabajo se preste de forma efectiva y exclusiva en el citado territorio.

3.º Que los rendimientos del trabajo derivados de dicho contrato representen al menos el 75 por ciento de su renta anual, y no excedan de cinco veces el importe del indicador público de renta de efectos múltiples.

Disposición adicional vigésima segunda. Movilización de los derechos económicos entre los distintos sistemas de previsión social.

Los distintos sistemas de previsión social a que se refieren los artículos 51 y 53 de esta Ley, podrán realizar movilizaciones de derechos económicos entre ellos.

Reglamentariamente se establecerán las condiciones bajo las cuales podrán efectuarse movilizaciones, sin consecuencias tributarias, de los derechos económicos entre estos sistemas de previsión social, atendiendo a la homogeneidad de su tratamiento fiscal y a las características jurídicas, técnicas y financieras de los mismos.

Disposición adicional vigésima tercera. Ayudas a las actividades de investigación, desarrollo e innovación. (160)

Disposición adicional vigésima cuarta.

Lo previsto en la letra c) del apartado 1 y en el apartado 3 de la disposición adicional quinta de esta Ley será de aplicación a las ayudas públicas percibidas en los períodos impositivos 2005 y 2006.

Disposición adicional vigésima quinta. Gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

1. Los gastos e inversiones efectuados durante los años 2007, 2008, 2009 y 2010, para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo, tendrá el siguiente tratamiento fiscal:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: dichos gastos e inversiones tendrán la consideración de gastos de formación en los términos previstos en el artículo 42.2.b) de esta Ley.

b) Impuesto sobre Sociedades: dichos gastos e inversiones darán derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 40 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004.

2. Entre los gastos e inversiones a que se refiere esta disposición adicional se incluyen, entre otros, las cantidades utilizadas para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet, así como los derivados de la entrega, actualización o renovación gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su software y periféricos asociados.

Disposición adicional vigésima sexta. Deducción por nacimiento o adopción en el período impositivo 2010. (161)

Los nacimientos que se hubieran producido en 2010 y las adopciones que se hubieran constituido en dicho año, darán derecho en el citado período impositivo a la deducción por nacimiento o adopción regulada en el artículo 81.bis de esta Ley siempre que la inscripción en el Registro Civil se efectúe antes de 31 de enero de 2011, pudiendo igualmente, en este último caso, solicitar antes de la citada fecha la percepción anticipada de la deducción.

Disposición adicional vigésima séptima. Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo. (162)

1. En cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010 y 2011, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

A estos efectos, se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en cada uno de los citados períodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea

(160) Disposición derogada, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2009, por el artículo 2.1 del Real Decreto Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica (BOE del 31).

(161) Disposición adicional vigésima sexta añadida por la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, por la que se establece la deducción por nacimiento o adopción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción (BOE del 16). La redacción actual, vigente a partir del día 25 de mayo de 2010, ha sido otorgada por el Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo (BOE del 24).

(162) Disposición adicional vigésima séptima añadida por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24), con vigencia a partir del 1 de enero de 2009.

inferior a la unidad y a la plantilla media del período impositivo 2008.

El importe de la reducción así calculada no podrá ser superior al 50 por ciento del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

La reducción se aplicará de forma independiente en cada uno de los períodos impositivos en que se cumplan los requisitos.

2. Para el cálculo de la plantilla media utilizada a que se refiere el apartado 1 anterior se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo.

No obstante, cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2008 e inicie su ejercicio en el período impositivo 2008, la plantilla media correspondiente al mismo se calculará tomando en consideración el tiempo transcurrido desde el inicio de la misma.

Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio con posterioridad a dicha fecha, la plantilla media correspondiente al período impositivo 2008 será cero.

3. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Cuando en cualquiera de los períodos impositivos la duración de la actividad económica hubiese sido inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

4. Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio en 2009, 2010 ó 2011, y la plantilla media correspondiente al período impositivo en el que se inicie la misma sea superior a cero e inferior a la unidad, la reducción establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de inicio de la actividad a condición de que en el período impositivo siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad.

El incumplimiento del requisito a que se refiere el párrafo anterior motivará la no aplicación de la reducción en el período impositivo de inicio de su actividad económica, debiendo presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Disposición adicional vigésimo octava . Porcentajes de reparto de la escala del ahorro. (163)

La escala del ahorro aplicable para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica será la resultante de aplicar a la escala prevista en el artículo 66.2 de esta Ley el porcentaje de reparto entre el Estado y la Comunidad Autónoma que derive del modelo de financiación existente en la Comunidad Autónoma en la que el contribuyente tenga su residencia habitual.

Disposición adicional vigésimo novena. Deducción por obras de mejora en la vivienda habitual. (164)

1. Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 53.007,20 euros anuales, podrán deducirse el 10 por 100 de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2010 hasta el 31 de diciembre de 2012 por las obras realizadas durante dicho período en la vivienda habitual o en el edificio en la que ésta se encuentre, siempre que tengan por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, así como por las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación realizadas durante dicho período que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda habitual del contribuyente.

No darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La base máxima anual de esta deducción será de:

a) Cuando la base imponible sea igual o inferior a 33.007,20 euros anuales: 4.000 euros anuales,

b) cuando la base imponible esté comprendida entre 33.007,20 y 53.007,20 euros anuales: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,2 la diferencia entre la base imponible y 33.007,20 euros anuales.

Las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes.

A tal efecto, cuando concurran cantidades deducibles en el ejercicio con cantidades deducibles procedentes de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de deducción por exceder de la base máxima de deducción, el límite anteriormente indicado será único para el conjunto de tales cantidades, deduciéndose en primer lugar las cantidades correspondientes a años anteriores.

(163) La disposición adicional vigésimo octava ha sido introducida, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

(164) La disposición adicional vigésimo novena ha sido introducida, con efectos desde el 14 de abril de 2010, por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (BOE del 13).

En ningún caso, la base acumulada de la deducción correspondiente a los períodos impositivos en que ésta sea de aplicación podrá exceder de 12.000 euros por vivienda habitual. Cuando concurran varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el citado límite de 12.000 euros se distribuirá entre los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble.

En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente practique la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere el artículo 68.1 de esta Ley.

2. El importe de esta deducción se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de esta Ley.

Disposición transitoria primera. Prestaciones recibidas de expedientes de regulación de empleo.

A las cantidades percibidas a partir del 1 de enero de 2001 por beneficiarios de contratos de seguro concertados para dar cumplimiento a lo establecido en la disposición transitoria cuarta del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones que instrumenten las prestaciones derivadas de expedientes de regulación de empleo, que con anterioridad a la celebración del contrato se hicieran efectivas con cargo a fondos internos, y a las cuales les resultara de aplicación la reducción establecida en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, aplicarán la reducción establecida en el artículo 18.2 de esta Ley, sin que a estos efectos la celebración de tales contratos altere el cálculo del período de generación de tales prestaciones.

Disposición transitoria segunda. Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social.

1. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, hayan sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.

2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.

3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por ciento de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

Disposición transitoria tercera. Contratos de arrendamiento anteriores al 9 de mayo de 1985.

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 7.ª del apartado 11 de la disposición transitoria segunda de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, se incluirá adicionalmente, como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble.

Disposición transitoria cuarta. Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999.

Cuando se perciba un capital diferido, a la parte del rendimiento neto total calculado de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de esta Ley correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá en un 14,28 por 100 por cada año, redondeado por exceso, que medie entre el abono de la prima y el 31 de diciembre de 1994.

Para calcular el importe a reducir del rendimiento neto total se procederá de la siguiente forma:

1.º Se determinará la parte del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. Para determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima del contrato de seguro, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

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

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

2.º Para cada una de las partes del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará, a su vez, la parte de la misma que se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006. Para determinar la parte de la misma que se ha generado con anterioridad a dicha fecha, se multiplicará la cuantía resultante de lo previsto en el número 1.º anterior para cada prima satisfecha con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.

En el denominador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación.

3.º Se determinará el importe a reducir del rendimiento neto total. A estos efectos, cada una de las partes del rendimiento neto calculadas con arreglo a lo dispuesto en el número 2.º anterior se reducirán en un 14,28 por 100 por cada año transcurrido entre el pago de la correspondiente prima y el 31 de diciembre de 1994. Cuando hubiesen transcurrido más de seis años entre dichas fechas, el porcentaje a aplicar será el 100 por 100.

Disposición transitoria quinta. Régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales.

1. 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 por el artículo 25.3.a), números 2.º y 3.º, de esta Ley, a las prestaciones en forma de renta que se perciban a partir de la entrada en vigor de esta Ley, 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. Si se acudiera al rescate de rentas vitalicias o temporales cuya constitución se hubiera producido con anterioridad a 1 de enero de 1999, para el cálculo del rendimiento del capital mobiliario producido con motivo del rescate se restará la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta.

3. Para determinar la parte de las rentas vitalicias y temporales, inmediatas o diferidas, que se considera rendimiento del capital mobiliario, resultarán aplicables los porcentajes establecidos por el artículo 25.3.a), números 2.º y 3.º, de esta Ley, a las prestaciones en forma de renta que se perciban a partir de la entrada en vigor de esta Ley, cuando la constitución de las mismas se hubiera producido entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 2006.

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.

Adicionalmente, en su caso, se añadirá la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta a que se refiere el número 4.º del artículo 25.3 a) de esta Ley.

Disposición transitoria sexta. Exención por reinversión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las rentas acogidas a la exención por reinversión prevista en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente con anterioridad al 1 de enero de 1999, se regularán por lo en él establecido, aun cuando la reinversión se produzca en períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999.

Disposición transitoria séptima. Partidas pendientes de compensación.

1. Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 39.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006 que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 48 b) de esta Ley. Las pérdidas patrimoniales no compensadas por insuficiencia del citado saldo se compensarán con el saldo positivo de las rentas previstas en el artículo 48 a) de esta Ley, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

2. Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 40 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006 que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán exclusivamente con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1. b) de esta Ley.

3. La base liquidable general negativa correspondiente a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006 que se encuentre pendiente de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensará únicamente con el saldo positivo de la base liquidable general prevista en el artículo 50 de esta Ley.

4. Las cantidades correspondientes a la deducción por doble imposición de dividendos no deducidas por insuficiencia de cuota líquida, correspondientes a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006, que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se deducirán de la cuota líquida total a que se refiere el artículo 79 de esta Ley, en el plazo que le reste a 31 de diciembre de 2006 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según redacción vigente a dicha fecha.

Disposición transitoria octava. Valor fiscal de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

1. A los efectos de calcular el exceso del valor liquidativo a que hace referencia el artículo 95 de esta Ley, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo a 1 de enero de 1999, respecto de las participaciones y acciones que en el mismo se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

2. Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

Disposición transitoria novena. Determinación del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

1. 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.ª) En general, se calcularán, para cada elemento patrimonial, con arreglo a lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo II, del Título III de esta Ley. De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a

20 de enero de 2006, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero 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 20 de enero de 2006 se reducirá de la siguiente manera:

a) Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan.

Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

b) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen 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, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria, se reducirá en un 11,11 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en la letra anterior que exceda de dos.

c) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria, se reducirá en un 25 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.

d) Las restantes ganancias patrimoniales generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirán en un 14,28 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.

e) Estará no sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en los párrafos b), c) y d) anteriores tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en el párrafo a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.

2.ª) En los casos de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, las ganancias y pérdidas patrimoniales se calcularán para cada valor, acción o participación de acuerdo con lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo II del Título III de esta Ley.

Si, como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, se obtuviera como resultado una ganancia patrimonial, se efectuará la reducción que proceda de las siguientes:

a) 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 año 2005, la parte de la ganancia patrimonial que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá de acuerdo con lo previsto en la regla 1.ª anterior. A estos efectos, la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 será la parte de la ganancia patrimonial resultante de tomar como valor de transmisión el que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005.

b) Si el valor de transmisión fuera inferior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, se entenderá que toda la ganancia patrimonial se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 y se reducirá de acuerdo con lo previsto en la regla 1.ª anterior.

3.ª) Si se hubieran efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en este apartado 1.

2. A los efectos de lo establecido en esta disposición, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

Disposición transitoria décima. Sociedades transparentes y patrimoniales.

En lo que afecte a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será de aplicación lo establecido en las disposiciones transitorias decimoquinta, decimosexta y vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Disposición transitoria undécima. Régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de los contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones.

1. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006.

2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2007 correspondientes a seguros colectivos contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, podrá aplicarse el régimen fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006. Este régimen será sólo aplicable a la parte de la prestación correspondiente a las primas satisfechas hasta 31 de diciembre de 2006, así como las primas ordinarias previstas en la póliza original satisfechas con posterioridad a esta fecha. **(165)**

No obstante los contratos de seguro colectivo que instrumentan la exteriorización de compromisos por

(165) Véase la disposición transitoria séptima del Reglamento del IRPF.

pensiones pactadas en convenios colectivos de ámbito supraempresarial bajo la denominación «premios de jubilación » u otras, que consistan en una prestación pagadera por una sola vez en el momento del cese por jubilación, suscritos antes de 31 de diciembre de 2006, podrán aplicar el régimen fiscal previsto en este apartado 2.

Disposición transitoria duodécima. Régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones, de mutualidades de previsión social y de planes de previsión asegurados.

1. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006. **(166)**

2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006.

3. El límite previsto en el artículo 52.1.a) de esta Ley no será de aplicación a las cantidades aportadas con anterioridad a 1 de enero de 2007 a sistemas de previsión social y que a esta fecha se encuentren pendientes de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma.

Disposición transitoria decimotercera. Compensaciones fiscales.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones fiscales en los siguientes supuestos:

a) Los contribuyentes que perciban un capital diferido derivado de un contrato de seguro de vida o invalidez generador de rendimientos de capital mobiliario contratado con anterioridad a 20 de enero de 2006, en el supuesto de que la aplicación del régimen fiscal establecido en esta Ley para dichos rendimientos le resulte menos favorable que el regulado en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A estos efectos, se tendrán en cuenta solamente las primas satisfechas hasta el 19 de enero de 2006, así como las primas ordinarias previstas en la póliza original del contrato satisfechas con posterioridad a dicha fecha.

b) Los contribuyentes que perciban rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, en el supuesto de que la aplicación del régimen fiscal establecido en esta ley para dichos rendimientos le resulte menos favorable que el regulado en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en esta ley para dicha deducción les resulte menos favorable que el regulado en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la supresión de los porcentajes de deducción incrementados por utilización de financiación ajena.

.....

LEY 39/2010, DE 22 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2011 (BOE DEL 23).

(...)

Disposición transitoria octava. Compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual en 2010.

Uno. Tendrán derecho a la deducción regulada en esta disposición los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 20 de enero de 2006 utilizando financiación ajena y puedan aplicar en 2010 la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, al constituir su residencia habitual.

Dos. La cuantía de esta deducción será la suma de las deducciones correspondientes a la parte estatal y al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual, calculadas con arreglo a lo dispuesto en los apartados siguientes.

Tres. La deducción correspondiente a la parte estatal de la deducción por inversión en vivienda habitual será la diferencia positiva entre el importe del incentivo teórico que hubiera correspondido al contribuyente de mantenerse la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006 y la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto que proceda para 2010.

El importe del incentivo teórico será el resultado de aplicar a los primeros 4.507,59 euros invertidos en 2010 en la adquisición de la vivienda habitual el porcentaje del 10 por ciento, y al exceso hasta 9.015 euros, el 7,5 por ciento.

Cuatro. La deducción correspondiente al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual será la diferencia positiva entre el importe del incentivo teórico que hubiera correspondido al contribuyente de mantenerse la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006 y el tramo autonómico de deducción por inversión en vivienda que proceda para 2010.

El importe del incentivo teórico será el resultado de aplicar a los primeros 4.507,59 euros invertidos en 2010 en la adquisición de la vivienda, el porcentaje incrementado de deducción que con arreglo a lo dispuesto en el 79 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Ren-

(166) Véase la disposición transitoria séptima del Reglamento del IRPF

ta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, en su normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, resultaba de aplicación en esa Comunidad Autónoma una vez trascurridos dos años desde la adquisición de la vivienda habitual con financiación ajena, incrementado en 3,4 puntos porcentuales, y al exceso hasta 9.015 euros, el porcentaje de deducción que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 79 del citado texto refundido, en su normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, resultaba de aplicación en esa Comunidad Autónoma para los supuestos de no utilización de financiación ajena, incrementado en 2,55 puntos porcentuales.

A estos efectos, el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda no podrá ser inferior al que resultaría de aplicar el porcentaje de deducción que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 79 del citado texto refundido, en su normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, resultaba de aplicación en esa Comunidad Autónoma para los supuestos de no utilización de financiación ajena, incrementado en 2,55 puntos porcentuales.

Cinco. Se entenderá que el contribuyente ha adquirido su vivienda habitual utilizando financiación ajena cuando cumpla los requisitos establecidos en el artículo 55 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2006.

Seis. La cuantía de la deducción así calculada se restará de la cuota líquida total, después de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas a que se refiere el artículo 80 bis de la Ley 35/2006.

Disposición transitoria novena. Compensación fiscal por percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario con período de generación superior a dos años en 2010.

Uno. Tendrán derecho a la deducción regulada en esta disposición los contribuyentes que en el período impositivo 2010 integren en la base imponible del ahorro cualquiera de los siguientes rendimientos del capital mobiliario:

a) Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006 y a los que les hubiera resultado de aplicación el porcentaje de reducción del 40 por ciento previsto en el artículo 24.2.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por tener un período de generación superior a dos años.

b) Rendimientos derivados de percepciones en forma de capital diferido a que se refiere el artículo 25.3.a) 1.º de la Ley 35/2006 procedentes de seguros de vida o invalidez contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006 y a los que les hubiera resultado de aplicación los porcentajes de reducción del 40 ó 75 por ciento previstos en los artículos 24.2.b) y 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. La cuantía de esta deducción será la diferencia positiva entre la cantidad resultante de aplicar los tipos de gravamen del ahorro previstos en el apartado 2 del artículo 66 de la Ley 35/2006 al saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí el importe total de los rendimientos netos previstos en el apartado anterior, y el importe teórico de la cuota íntegra que hubiera resultado de haber integrado dichos rendimientos en la base liquidable general con aplicación de los porcentajes indicados en el apartado anterior.

Tres. El importe teórico de la cuota íntegra a que se refiere el apartado anterior será el siguiente:

a) Cuando el saldo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos a que se refiere el apartado uno anterior, aplicando los porcentajes de reducción previstos en los artículos 24.2, 94 y disposición transitoria sexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006, sea cero o negativo, el importe teórico de la cuota íntegra será cero.

b) Cuando el saldo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos previstos en el apartado Uno anterior, aplicando los porcentajes de reducción previstos en los artículos 24.2, 94 y disposición transitoria sexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006, sea positivo, el importe teórico de la cuota íntegra será la diferencia positiva entre la cuota resultante de aplicar a la suma de la base liquidable general y del saldo positivo anteriormente señalado lo dispuesto en los artículos 63.1.1.º y 74.1.1.º de la Ley 35/2006, y la cuota correspondiente de aplicar lo señalado en dichos artículos a la base liquidable general.

Cuatro. Para la determinación del saldo a que se refiere el apartado tres anterior, solamente se aplicarán las reducciones previstas en los artículos 24.2.b) y 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto a la parte del rendimiento neto que corresponda a primas satisfechas hasta el 19 de enero de 2006, y las posteriores cuando se trate de primas ordinarias previstas en la póliza original del contrato de seguro.

A efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima del contrato de seguro de capital diferido, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

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

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

Cinco. La entidad aseguradora comunicará al contribuyente el importe de los rendimientos netos derivados de percepciones en forma de capital diferido procedentes de seguros de vida e invalidez correspondientes a cada prima, calculados según lo dispuesto en el apartado anterior y con la aplicación de los porcentajes de reducción previstos en los artículos 24.2, 94 y disposición transitoria sexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Seis. La cuantía de la deducción así calculada se restará de la cuota líquida total, después de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas a que se refiere el artículo 80 bis de la Ley 35/2006.

.....

Disposición transitoria decimocuarta. Transformación de determinados contratos de seguros de vida en planes individuales de ahorro sistemático.

1. Los contratos de seguro de vida formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2007 y en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente, podrán transformarse en planes individuales de ahorro sistemático regulados en la disposición adicional tercera de esta Ley, y por tanto, serán de aplicación el artículo 7.v) y la disposición adicional tercera de esta misma Ley, en el momento de constitución de las rentas vitalicias siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el límite máximo anual satisfecho en concepto de primas durante los años de vigencia del contrato de seguro no haya superado los 8.000 euros, y el importe total de las primas acumuladas no haya superado la cuantía de 240.000 euros por contribuyente.

b) Que hubieran transcurrido más de diez años desde la fecha de pago de la primera prima.

2. No podrán transformarse en planes individuales de ahorro sistemático los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible.

3. En el momento de la transformación se hará constar de forma expresa y destacada en el condicionando del contrato que se trata de un plan individual de ahorro sistemático regulado en la disposición adicional tercera de esta Ley.

4. Una vez realizada la transformación, en el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el periodo impositivo en el que se produzca la anticipación, la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de esta Ley, sin que resulte aplicable la disposición transitoria decimotercera de esta Ley.

Disposición transitoria decimoquinta. Escala autonómica aplicable al periodo impositivo 2010. (167)

En el supuesto de que la Comunidad Autónoma no hubiera aprobado la escala autonómica con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto correspondiente al período impositivo 2010, el contribuyente calculará el gravamen autonómico de dicho período impositivo aplicando la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,5

Disposición transitoria decimosexta. Contribuyentes con residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma al que no le resulte de aplicación el nuevo modelo de financiación autonómica. (168)

Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma al que no le resulte de aplicación el modelo de financiación previsto en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, calcularán la cuota íntegra estatal y autonómica de este Impuesto tomando en consideración los artículos 3, 63, 66, 67, 68, 74, 76, 77 y 78 de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2009.

Disposición transitoria decimoséptima. Trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010.(169)

Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010 podrán aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de esta Ley conforme a la redacción del citado artículo en vigor a 31 de diciembre de 2009.

Disposición derogatoria primera. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma, y en particular el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. No obstante lo previsto en el apartado anterior, conservarán su vigencia en lo que se refiere a este Impuesto:

1.º La disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de intermediarios financieros.

2.º La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, salvo lo dispuesto en el artículo 32 de la misma.

3.º Las disposiciones adicionales decimosexta, decimoséptima y vigésima tercera de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(167) Disposición transitoria decimoquinta introducida, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

(168) Disposición transitoria decimosexta introducida, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

(169) Disposición transitoria decimoséptima introducida, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

4.º Los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

5.º La Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6.º El Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.

7.º El Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.

8.º La disposición transitoria undécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

9.º El artículo 13 de la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de solidaridad con las víctimas del terrorismo.

10.º Las disposiciones adicionales tercera y sexta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

11.º La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

12.º La disposición transitoria segunda de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

13.º Las disposiciones adicionales quinta, decimoctava, trigésima tercera, trigésima cuarta y trigésima séptima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

14.º El artículo 5.7 del Real Decreto-Ley 6/2004, de 17 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana.

15.º El artículo 1 del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación vehículos a motor aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

16.º El artículo 7 del Real Decreto-ley 8/2004, de 5 de noviembre, sobre indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad.

17.º El artículo 5.7 de la Ley 2/2005, de 15 de marzo, por la que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana.

18.º El artículo 3.7 del Real Decreto-Ley 11/2005, de 22 de julio, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de incendios forestales.

3. La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 no perjudicará los derechos de la Hacienda pública respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.

Disposición derogatoria segunda. Impuesto sobre Sociedades.

1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007 quedan derogados el artículo 23 y el Capítulo VI del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39, 40 y 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

3.(170) Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012 queda derogado el apartado 2 del artículo 38 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

4. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014 quedan derogados el apartado 1 del artículo 34 y los apartados 1, 2, 3 y 7 del artículo 38 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Disposición final primera. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

(...)

Disposición final segunda. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

(...)

Disposición final tercera. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

(...)

Disposición final cuarta. Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

(...)

Disposición final quinta. Modificación 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.

(...)

Disposición final sexta. Habilitación para la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española:

---

(170) Apartado 3 modificado, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2009 por Real Decreto Ley 3/2009, de 27 de marzo (BOE del 31).

a) La escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota.

b) Los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en esta Ley.

Disposición final séptima. Habilitación normativa.

El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley.

Disposición final octava. Entrada en vigor.

1. Esta Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2007. No obstante, las habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado y la disposición final primera de esta Ley entrarán en vigor el día siguiente al de la publicación de esta Ley en el «Boletín Oficial del Estado».

2. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esta Ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir de 1 de enero de 2007 y a las que corresponda imputar a partir de la misma, con arreglo a los criterios de imputación temporal de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus normas de desarrollo, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Disposición adicional primera. Exención de las indemnizaciones por daños personales.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 7.d) de la Ley del Impuesto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las indemnizaciones pagadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y concordantes de su Reglamento, tendrán la consideración de indemnizaciones en la cuantía legalmente reconocida, a los efectos de su calificación como rentas exentas, en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado.

Disposición adicional segunda. Acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(El contenido de esta disposición se transcribe junto con el artículo 102 del Reglamento del Impuesto en la página 705)

Disposición adicional tercera. Información a los tomadores de los Planes de Previsión Asegurados y seguros de dependencia. (171)

Sin perjuicio de las obligaciones de información establecidas en la normativa de seguros privados, mediante resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones se establecerán las obligaciones de información que las entidades aseguradoras que comercialicen planes de previsión asegurados y seguros de dependencia deberán poner en conocimiento de los tomadores, con anterioridad a su contratación, sobre tipo de interés garantizado, plazos de cada garantía y gastos previstos, así como la información periódica que deberán remitir a los tomadores y aquélla que deba estar a disposición de los mismos.

Disposición adicional cuarta. Participaciones en fondos de inversión cotizados y acciones de sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas. (172)

El régimen de diferimiento previsto en el artículo 94.1.a).segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no resultará de aplicación cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto participaciones representativas del patrimonio de los fondos de inversión cotizados o acciones de las sociedades del mismo tipo a que se refiere el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

Disposición adicional quinta. Planes Individuales de Ahorro Sistemático.

Los tomadores de los planes individuales de ahorro sistemático podrán, mediante decisión unilateral, movilizar su provisión matemática a otro plan individual de ahorro sistemático del que sean tomadores. La movilización total o parcial de un plan de ahorro sistemático a otro seguirá, en cuanto le sea de aplicación, el procedimiento dispuesto en el apartado 3 del artículo 49 y disposición transitoria octava de este Reglamento relativo a los planes de previsión asegurados.

Con periodicidad anual las entidades aseguradoras deberán comunicar a los tomadores de planes individuales de ahorro sistemático el valor de los derechos de los que son titulares y trimestralmente poner a disposición de los mismos dicha información.

Disposición adicional sexta. Régimen fiscal del acontecimiento «Copa del América 2007». (173)

La reducción del 65 por ciento prevista en el artículo 13 del Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia, se aplicará a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre la cuantía del rendimiento neto del trabajo previsto en el artículo 19 o sobre la cuantía del rendimiento neto calculado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo

(171) Véase la Resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de 5 de marzo de 2003 (BOE del 12), y la Resolución del citado Centro Directivo, de 20 de octubre de 2008 (BOE del 28), que deroga la anterior con efectos de 1 de abril de 2009.

(172) La disposición adicional cuarta ha sido redactada, con efectos desde el 9 de junio de 2010, por el Real Decreto 749/2010, de 7 de junio (BOE del 8).

(173) Para el ejercicio 2010, véase el Real Decreto 904/2010, de 9 de julio, por el que se desarrollan medidas fiscales y de Seguridad Social para atender los compromisos derivados de la organización y celebración de la 33ª edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia (BOE del 20).

30, ambos de la Ley del Impuesto, y una vez aplicada, en su caso, la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto.

Disposición adicional séptima. Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la renta del ahorro. (174)

A los exclusivos efectos de lo establecido en el artículo 46 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial del las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, se entenderá que no proceden de entidades vinculadas con el contribuyente los rendimientos del capital mobiliario previstos en el artículo 25.2 de la Ley 35/2006 satisfechos por las entidades previstas en el artículo 1.2 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre Adaptación del Derecho vigente en materia de Entidades de Crédito al de las Comunidades Europeas, cuando 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.

Disposición transitoria primera. Transmisiones de elementos patrimoniales afectos realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1998.

1. Para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, en la transmisión, con anterioridad a 1 de enero de 1998, de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas desarrolladas por contribuyentes que determinasen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva, se tomará como período de amortización el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas vigentes en el momento de la reinversión.

2. El plazo de permanencia de los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas desarrolladas por contribuyentes que determinasen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva, al que se refiere el artículo 21.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, será, cuando la reinversión se hubiera efectuado con anterioridad al 1 de enero de 1998, de siete años, excepto que su vida útil, calculada según el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas en el momento de la reinversión, fuera inferior.

3. Los contribuyentes que determinasen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva que se hubieran acogido a la exención por reinversión prevista en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 1999, deberán mantener afectos al desarrollo de su actividad económica los elementos patrimoniales objeto de la reinversión de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando la transmisión y la reinversión hubiera tenido lugar con anterioridad al 1 de enero de 1998, el plazo de permanencia del elemento patrimonial se determinará según el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas vigentes en el momento de la reinversión. También se entenderá cumplido el requisito de permanencia cuando el elemento patrimonial se hubiera mantenido durante los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los tres años posteriores a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial cuya transmisión originó la renta exenta.

2.ª Cuando la reinversión hubiera tenido lugar con posterioridad al 1 de enero de 1998, el período máximo de amortización al que se refiere la regla anterior se determinará de acuerdo con la tabla de amortización prevista en el artículo 37.2 de este Reglamento.

Disposición transitoria segunda. Reinversión de beneficios extraordinarios.

Los contribuyentes que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2002, hubieran transmitido elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas por ellos desarrolladas y hubieran optado por aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, integrarán el importe total de la ganancia patrimonial en la base imponible general de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 36.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, y 40 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, según las redacciones vigentes hasta 1 de enero de 2003.

Disposición transitoria tercera. Regularización de deducciones por incumplimiento de requisitos.

Cuando, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos, se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones aplicadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2002, las cantidades indebidamente deducidas se sumarán a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria, del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, en el mismo porcentaje que, en su momento, se aplicó.

Disposición transitoria cuarta. Dividendos procedentes de sociedades transparentes y patrimoniales.

1. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye se hallase en régimen de transparencia fiscal, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimoquinta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

(174) Esta disposición adicional se refiere al artículo 46 de la Ley del Impuesto, en la redacción anterior a la otorgada al mismo por la Ley 11/2009, de 26 de octubre (BOE del 27), añadida por el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre (BOE del 18), con efectos desde el 1 de enero de 2008.

2. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a los dividendos o participaciones en beneficios a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley del Impuesto que procedan de períodos impositivos durante los cuales a la entidad que los distribuye le haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Disposición transitoria quinta. Régimen transitorio de las modificaciones introducidas en materia de retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario y sobre ganancias patrimoniales.

1. La obligación de retener en las transmisiones, amortizaciones o reembolsos de activos financieros con rendimiento explícito será aplicable a las operaciones formalizadas desde el 1 de enero de 1999.

En las transmisiones de activos financieros con rendimiento explícito emitidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, en caso de no acreditarse el precio de adquisición, la retención se practicará sobre la diferencia entre el valor de emisión del activo y el precio de transmisión.

No se someterán a retención los rendimientos derivados de la transmisión, canje o amortización de valores de deuda pública emitidos con anterioridad a 1 de enero de 1999 que, con anterioridad a esta fecha, no estuvieran sujetos a retención.

2. Cuando se perciban, a partir de 1 de enero de 1999, rendimientos explícitos para los que, por ser la frecuencia de las liquidaciones superior a doce meses, se hayan efectuado ingresos a cuenta, la retención definitiva se practicará al tipo vigente en el momento de la exigibilidad y se regularizará atendiendo a los ingresos a cuenta realizados.

Disposición transitoria sexta. Retención aplicable a determinadas actividades económicas a las que resulta de aplicación el método de estimación objetiva.

No procederá la práctica de la retención prevista en el apartado 6 del artículo 95 de este Reglamento hasta que no finalice el plazo señalado en el apartado 1 de la disposición transitoria segunda de este Real Decreto.

Disposición transitoria séptima. Delimitación de las aportaciones a instrumentos de previsión social complementaria cuando concurran aportaciones anteriores y posteriores a 31 de diciembre de 2006.

A efectos de determinar la base de retención como consecuencia de la aplicación del apartado 2 de las disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las entidades que gestionen los instrumentos previstos en dichas disposiciones transitorias deberán separar contablemente las primas o aportaciones realizadas así como la rentabilidad correspondiente que pudiera acogerse a este régimen transitorio, del resto de primas o aportaciones y su rentabilidad.

Asimismo, en los supuestos de movilización de derechos consolidados o económicos de dichos sistemas de previsión social se deberá comunicar la información prevista en el apartado anterior.

Disposición transitoria octava. Movilizaciones entre planes de previsión asegurados.

Las solicitudes de movilización de la provisión matemática entre planes de previsión asegurados formuladas hasta la entrada en vigor del artículo 49.3 de este Reglamento, se regirán por lo dispuesto en el artículo 49.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Físicas aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

Disposición transitoria novena. Ampliación del plazo de dos años para transmitir la vivienda habitual a efectos de la exención por reinversión, cuando previamente se hubiera adquirido otra vivienda en los ejercicios 2006, 2007 y 2008. (175)

En aquellos casos en los que se adquiriera una nueva vivienda previamente a la transmisión de su vivienda habitual y dicha adquisición hubiera tenido lugar durante los ejercicios 2006, 2007 ó 2008, el plazo de dos años a que se refiere el último párrafo del apartado 2 del artículo 41 de este Reglamento para la transmisión de la vivienda habitual se ampliará hasta el día 31 de diciembre de 2010.

En los casos anteriores, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando se cumpla lo establecido en el apartado 4 del artículo 54 de este Reglamento, así como cuando la vivienda que se transmite hubiese dejado de tener la consideración de vivienda habitual por haber trasladado su residencia habitual a la nueva vivienda en cualquier momento posterior a la adquisición de ésta última.

Disposición transitoria décima. Ampliación del plazo de cuentas vivienda. (176)

1. Los saldos de las cuentas vivienda a que se refiere el artículo 56 de este Reglamento, existentes al vencimiento del plazo de cuatro años desde su apertura y que por la finalización del citado plazo debieran destinarse a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente en el período comprendido entre el día 1 de enero de 2008 y el día 30 de diciembre de 2010, podrán destinarse a dicha finalidad hasta el día 31 de diciembre de 2010 sin que ello implique la pérdida del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual.

Cuando el citado plazo de cuatro años haya vencido en el período comprendido entre el día 1 de enero de 2008 y la entrada en vigor de este real decreto y el titular de la cuenta vivienda hubiera dispuesto entre tales fechas con anterioridad a dicha entrada en vigor del saldo de la cuenta a que se refiere el párrafo

(175) Disposición transitoria novena añadida, con efectos a partir del 1 de enero de 2008, por el Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre (BOE del 2 de diciembre).

(176) Disposición transitoria décima añadida, con efectos a partir del 1 de enero de 2008, por el Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre (BOE del 2 de diciembre).

anterior para fines distintos a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, la ampliación del plazo establecida en el párrafo anterior estará condicionada a la reposición de las cantidades dispuestas entre tales fechas, en la cuenta vivienda antigua o en una nueva, en caso de haber cancelado la cuenta anterior. Dicha reposición deberá efectuarse antes de 31 de diciembre de 2008.

2. En ningún caso las cantidades que se depositen en las cuentas vivienda una vez que haya transcurrido el plazo de cuatro años desde su apertura darán derecho a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual.

Disposición final única. Autorización al Ministro de Economía y Hacienda.

Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para la aplicación de este Reglamento.

ADENDA

LEYES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS POR LAS QUE SE APRUEBAN MEDIDAS FISCALES APLICABLES EN EL IRPF, EJERCICIO 2010

ANDALUCÍA

DECRETO LEGISLATIVO 1/2009, DE 1 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS.

(BOJA 09/09/2009 - BOE 22/09/2009)

Artículo 1. Objeto de la Ley.

La presente Ley tiene por objeto establecer normas en materia de tributos cedidos en ejercicio de las competencias normativas que atribuye a la Comunidad Autónoma de Andalucía la Ley 19/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, en los casos y condiciones previstos en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Artículo 2. Concepto de vivienda habitual.

A los efectos previstos en esta Ley, se entenderá por vivienda habitual la que cumpla los requisitos contenidos en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 3. Consideración legal de persona con discapacidad.

A los efectos previstos en esta Ley, tendrá la consideración legal de persona con discapacidad la que posea un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

Artículo 4. Concepto de familia monoparental.

A los efectos previstos en esta Ley, tendrá la consideración de familia monoparental la formada por la madre o el padre y los hijos que convivan con una u otro y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

a) Hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

TÍTULO I

Impuestos directos

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Artículo 5. Deducción autonómica para los beneficiarios de las ayudas a viviendas protegidas.

Los contribuyentes que tengan derecho a percibir subvenciones o ayudas económicas en aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía para la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual que tenga la consideración de protegida conforme a dicha normativa podrán aplicar, en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una deducción de 30 euros, en el período impositivo en que se les reconozca el derecho.

Artículo 6. Deducciones autonómicas por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida y por las personas jóvenes.

1. Sin perjuicio de la aplicación del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual establecida en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece una deducción del 2 por ciento por las cantidades satisfechas en el período impositivo por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la vivienda tenga la calificación de protegida de conformidad con la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en la fecha del devengo del impuesto.

b) Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se haya iniciado a partir del día 1 de enero de 2003.

2. Sin perjuicio de la aplicación del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual establecida en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece una deducción del 3 por ciento por las cantidades satisfechas en el período impositivo por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que sea menor de 35 años en la fecha del devengo del impuesto. En caso de tributación conjunta, el requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre en el supuesto de familias monoparentales.

b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

c) Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se haya iniciado a partir del día 1 de enero de 2003.

3. La base de las deducciones previstas en los apartados anteriores se determinará de acuerdo con los requisitos y circunstancias previstos en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. A efectos de lo dispuesto en los apartados 1.b) y 2.c) de este artículo, se entenderá que la inversión en la ad-

quisición o rehabilitación de la vivienda habitual se inicia en la fecha que conste en el contrato de adquisición o de obras, según corresponda.

5. Las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 serán incompatibles entre sí.

Artículo 7. Deducción autonómica por cantidades invertidas en el alquiler de vivienda habitual.

Los contribuyentes que sean menores de 35 años en la fecha del devengo del impuesto tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción del 15 por ciento con un máximo de 500 euros anuales de las cantidades satisfechas en el período impositivo por alquiler de la que constituya su vivienda habitual, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

b) Que se acredite la constitución del depósito obligatorio de la fianza a la que se refiere el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de acuerdo con la normativa autonómica de aplicación.

En caso de tributación conjunta, el requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre en el supuesto de familias monoparentales.

Artículo 8. Deducción autonómica para el fomento del autoempleo.(1)

1. Con efectos desde el 1 de enero de 2010, los contribuyentes tendrán derecho a aplicar una deducción de 400 euros en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Haber causado alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en la normativa estatal, por primera vez durante el período impositivo.

b) Mantener dicha situación de alta durante un año natural.

c) Desarrollar su actividad en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

2. La deducción prevista en el apartado anterior será de 600 euros para el caso en el que el contribuyente, en la fecha de devengo del impuesto, sea mayor de 45 años.

Artículo 9. Deducción autonómica para el fomento del autoempleo de las mujeres emprendedoras. (2)

(...)

Artículo 10. Deducciones autonómicas para los beneficiarios de las ayudas familiares.

1. Los contribuyentes que tengan derecho a percibir ayudas económicas en aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía de apoyo a las familias andaluzas tendrán derecho a aplicar, en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las deducciones que se indican a continuación:

a) 50 euros por hijo menor de tres años, cuando se tuviera derecho a percibir ayudas económicas por hijo menor de tres años en el momento de un nuevo nacimiento.

b) 50 euros por hijo, cuando se tuviera derecho a percibir ayudas económicas por parto múltiple.

2. Cuando sean dos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de las deducciones previstas en el apartado anterior, su importe se distribuirá por partes iguales.

Artículo 11. Deducción autonómica por adopción de hijos en el ámbito internacional.

1. En los supuestos de adopción internacional, los contribuyentes tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción de 600 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo en el que se haya inscrito la adopción en el Registro Civil.

Tendrán derecho a aplicar esta deducción aquellos contribuyentes cuando la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 39.000 euros en caso de tributación individual o a 48.000 euros en caso de tributación conjunta.

Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando así resulte de las normas y convenios aplicables a esta materia.

2. Cuando sean dos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de la deducción prevista en el apartado anterior, su importe se distribuirá por partes iguales.

3. Esta deducción será compatible con las deducciones para los beneficiarios de ayudas familiares reguladas en el artículo 10 de la presente Ley.

Artículo 12. Deducción autonómica para contribuyentes con discapacidad.

Los contribuyentes que tengan la consideración legal de personas con discapacidad, tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción de 100 euros, siempre que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en caso de tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

Artículo 13. Deducción autonómica para madre o padre de familia monoparental y, en su caso, con ascendientes mayores de 75 años.

1. Los contribuyentes que sean madres o padres de familia monoparental en la fecha del devengo del impuesto, tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción de 100 euros, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

---

(1) Nueva redacción dada por Ley 8/2010, de 14 de julio, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOJA 23/07/2010 - BOE 10/08/2010).

(2) Artículo derogado por la disposición derogatoria única del Decreto-ley 1/2010, de 9 marzo de Medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía. (BOJA 18/03/2010).

2. La deducción prevista en el apartado anterior del presente artículo se incrementará adicionalmente en 100 euros por cada ascendiente que conviva con la familia monoparental, siempre que éstos generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes mayores de 75 años establecido en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción prevista en el párrafo anterior, se estará a las reglas de prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 14. Deducción autonómica por asistencia a personas con discapacidad.

1. Los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de descendientes o ascendientes conforme a la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 100 euros por persona con discapacidad.

Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción prevista en el párrafo anterior, se estará a las reglas del prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Asimismo, cuando se acredite que las personas con discapacidad necesitan ayuda de terceras personas y generen derecho a la aplicación del mínimo en concepto de gastos de asistencia, conforme a la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el contribuyente podrá deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad resultante de aplicar el 15 por ciento del importe satisfecho a la Seguridad Social, en concepto de la cuota fija que sea por cuenta del empleador, de conformidad con lo establecido en el régimen especial de la Seguridad Social de empleados del hogar de trabajadores fijos y con el límite de 500 euros anuales por contribuyente.

Únicamente tendrá derecho a esta deducción el contribuyente titular del hogar familiar que conste como tal en la Tesorería General de la Seguridad Social, por la afiliación en Andalucía al régimen especial de la Seguridad Social de empleados del hogar de trabajadores fijos, de acuerdo con lo previsto en la normativa de aplicación.

Artículo 15. Deducción autonómica por ayuda doméstica.

1. La persona titular del hogar familiar, siempre que constituya su vivienda habitual, y que conste en la Tesorería General de la Seguridad Social por la afiliación en Andalucía al régimen especial de la Seguridad Social de empleados de hogar de trabajadores fijos, podrá deducirse de la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad resultante de aplicar el 15 por ciento del importe satisfecho a la Seguridad Social correspondiente a la cotización anual de un empleado o empleada, en concepto de la cuota fija que sea por cuenta del empleador o empleadora, cuando concurra cualquiera de los siguientes requisitos en la fecha del devengo del impuesto:

a) Que ambos cónyuges o integrantes de la pareja de hecho, inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía, perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

En este supuesto, podrá aplicarse la deducción la persona titular del hogar familiar o su cónyuge o pareja de hecho.

b) Que los contribuyentes sean madres o padres de familia monoparental y perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

2. A los efectos de este artículo, se entenderá por titular del hogar familiar el previsto en la normativa reguladora del régimen especial de la Seguridad Social de empleados de hogar.

Artículo 15 bis. Deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades mercantiles. (3)

Con efectos desde el 1 de enero de 2010, los contribuyentes podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 20% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedad Cooperativa.

El límite de deducción aplicable será de 4.000 euros anuales.

Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que como consecuencia de la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40% del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

b) Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.

c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

1.º Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

2.º Que desarrolle una actividad económica. A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

(3) Artículo añadido por el Decreto-ley 1/2010, de 9 marzo, de Medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOJA 18/03/2010) y posteriormente modificado por la Ley 8/2010, de 14 de julio, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOJA 23/07/2010 - BOE 10/08/2010).

3.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, desde el primer ejercicio fiscal esta cuente al menos con una persona con contrato laboral a jornada completa, dada de alta en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social, y que se mantengan las condiciones del contrato durante al menos veinticuatro meses.

4.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a una ampliación de capital de la entidad, dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos del párrafo 3.º anterior, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se computará el número de personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.»

CAPÍTULO II

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Artículo 36. Obligaciones formales.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar durante el plazo de prescripción los justificantes y documentos que acrediten el derecho a disfrutar de las deducciones de la cuota que se contemplan en la presente Ley y que hayan aplicado en sus declaraciones por dicho impuesto.

2. Mediante Orden de la Consejería de Economía y Hacienda podrán establecerse obligaciones específicas de justificación e información, destinadas al control de las deducciones a que se refiere el apartado anterior.

ARAGÓN

DECRETO LEGISLATIVO 1/2005, DE 26 DE SEPTIEMBRE, DEL GOBIERNO DE ARAGÓN, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS. (4)

(BOA 28/10/2005)

Artículo 110-1. Deducciones de la cuota íntegra autonómica del impuesto por nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos.

El nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos otorgará el derecho a una deducción sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los siguientes términos:

a) La deducción será de 500 euros por cada nacimiento o adopción del tercer o sucesivos hijos, aplicándose únicamente en el período impositivo en que dicho nacimiento o adopción se produzca.

b) No obstante, esta deducción será de 600 euros cuando la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, de todas las personas que formen parte de la unidad familiar no sea superior a 32.500 euros.

c) La deducción corresponderá al contribuyente con quien convivan los hijos a la fecha de devengo del impuesto.

Cuando los hijos que den derecho a la deducción convivan con más de un contribuyente y éstos practiquen declaración individual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Artículo 110-2. Deducciones de la cuota íntegra autonómica del impuesto por nacimiento o adopción del segundo hijo en atención al grado de discapacidad.

El nacimiento o adopción del segundo hijo, cuando este presente un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100, otorgará el derecho a una deducción sobre la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas en los mismos términos que los establecidos en el artículo anterior.

El grado de minusvalía que da derecho a la presente deducción deberá estar referido a la fecha de devengo del impuesto y reconocido mediante resolución expedida por el órgano competente en materia de servicios sociales.

Artículo 110-3. Deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto por adopción internacional de niños.

1. En el supuesto de adopción internacional, formalizada en los términos regulados en la legislación vigente y de acuerdo con los tratados y convenios internacionales suscritos por España, los contribuyentes podrán deducir 600 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo.

Se entenderá que la adopción tiene lugar en el período impositivo correspondiente al momento en que se dicte resolución judicial constituyendo la adopción.

2. Esta deducción es compatible con la deducción por nacimiento o adopción de hijos a que se refieren los artículos 110-1 y 110-2.

3. Cuando el niño adoptado conviva con ambos padres adoptivos y estos realicen declaración individual del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Artículo 110-4. Deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto por el cuidado de personas dependientes.

El cuidado de personas dependientes que convivan con el contribuyente, al menos durante la mitad del periodo impositivo, otorgará el derecho a una deducción de 150 euros sobre la cuota íntegra autonómica del impuesto, conforme al siguiente régimen:

(4) Véase el Anexo I de la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA del 31/12/2009 - BOE 10/02/2010), que actualiza, para el ejercicio 2010, las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

a) A los efectos de esta deducción se considerará persona dependiente al ascendiente mayor de 75 años y al ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cualquiera que sea su edad.

b) No procederá la deducción si la persona dependiente tiene rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

c) La cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, de todas las personas que formen parte de la unidad familiar no puede ser superior a 35.000 euros.

d) Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará por partes iguales. Cuando la deducción corresponda a contribuyentes con distinto grado de parentesco, su aplicación corresponderá a los de grado más cercano, salvo que estos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

Artículo 110-5. Deducción por donaciones con finalidad ecológica.

Las donaciones dinerarias puras y simples otorgarán el derecho a una deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto del 15 por 100 de su importe, hasta el límite del 10 por 100 de dicha cuota, cuando aquellas sean efectuadas durante el período impositivo a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Comunidad Autónoma de Aragón y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que el fin exclusivo o principal que persigan sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Artículo 110-6. Deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto por adquisición de vivienda habitual por víctimas del terrorismo.

1. Los contribuyentes que tengan la condición de víctimas del terrorismo o, en su defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con los mismos podrán deducirse el tres por 100 de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por la adquisición de una vivienda nueva situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, siempre que esté acogida a alguna modalidad de protección pública de la vivienda y que constituya o vaya a constituir la primera residencia habitual del contribuyente.

2. La base máxima de esta deducción y las cantidades que la integran serán las establecidas para la deducción por inversión en vivienda habitual en la normativa estatal reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas

PRINCIPADO DE ASTURIAS

LEY 4/2009, DE 29 DICIEMBRE, DE MEDIDAS ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS DE ACOMPAÑAMIENTO A LOS PRESUPUESTOS GENERALES PARA 2010.

(BOPA 31/12/09. Ref. BOPA 21/01/10 - BOE 2/03/10)

Artículo 3. Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica o complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Al amparo de lo dispuesto en el artículo 38.1.b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, se establecen las siguientes deducciones de la cuota íntegra autonómica:

Primera. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años.

El contribuyente podrá deducir 338 euros por cada persona mayor de 65 años que conviva con él durante más de 183 días al año en régimen de acogimiento sin contraprestación.

La presente deducción no será de aplicación cuando:

1. Acogedor o acogido perciban ayudas o subvenciones del Principado de Asturias por causa del acogimiento.

2. El acogido esté ligado al contribuyente por un vínculo de parentesco de consanguinidad o de afinidad de grado igual o inferior al tercero.

Sólo tendrá derecho a esta deducción el contribuyente cuya base imponible no resulte superior a 24.761 euros en tributación individual ni a 34.891 euros en tributación conjunta.

Cuando el sujeto acogido conviva con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales entre los contribuyentes que convivan con el acogido y se aplicará únicamente en la declaración de aquéllos que cumplan las condiciones establecidas para ser beneficiarios de la misma.

El contribuyente que desee gozar de la deducción deberá estar en posesión del documento acreditativo del correspondiente acogimiento no remunerado, expedido por la Consejería competente en materia de asuntos sociales.

Segunda. Deducción por adquisición o adecuación de vivienda habitual en el Principado de Asturias para contribuyentes discapacitados.

Sin perjuicio del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere el artículo 78 de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, los contribuyentes discapacitados que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, con residencia habitual en el Principado de Asturias, podrán deducir el 3 por ciento de las cantidades satisfechas durante el ejercicio en la adquisición o adecuación de aquella vivienda que constituya o vaya a

constituir su residencia habitual, excepción hecha de la parte de dichas cantidades correspondiente a intereses.

La adquisición de la nueva vivienda o, en su caso, las obras e instalaciones en que la adecuación consista, deberán resultar estrictamente necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial de manera que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con minusvalía, extremo que habrá de ser acreditado ante la Administración tributaria mediante resolución o certificado expedido por la Consejería competente en materia de valoración de minusvalías.

La base máxima de esta deducción será de 13.529 euros.

Tercera. Deducción por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con los que convivan sus cónyuges, ascendientes o descendientes discapacitados.

La anterior deducción resultará igualmente aplicable cuando la discapacidad sea padecida por el cónyuge, ascendientes o descendientes que convivan con el contribuyente durante más de 183 días al año y no tengan rentas anuales, incluidas las exentas, superiores al Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).

La base máxima de esta deducción será de 13.529 euros y será, en todo caso, incompatible con la deducción anterior relativa a contribuyentes discapacitados.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes o descendientes para un mismo período impositivo, la base máxima de la deducción se prorrateará entre ellos por partes iguales. No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación de la reducción corresponderá a los de grado más cercano.

Cuarta. Deducción por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida.

Los contribuyentes que tengan derecho a percibir subvenciones o ayudas económicas para la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual que tenga la consideración de protegida, conforme a la normativa estatal o autonómica en la materia, tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una deducción de 112 euros.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos bienes para un mismo período impositivo, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

Quinta. Deducción por arrendamiento de vivienda habitual.

Podrá deducirse de la cuota íntegra autonómica el 10 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, con un máximo de 450 euros y siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la base imponible no exceda de 24.761 euros en tributación individual ni de 34.891 euros en tributación conjunta.

b) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10 por ciento de la base imponible.

El porcentaje de deducción será del 15 por ciento con el límite de 600 euros en caso de alquiler de vivienda habitual en el medio rural, entendiéndose como tal la vivienda que se ubique en suelo no urbanizable según la normativa urbanística vigente en el Principado de Asturias, y la que se encuentre en concejos de población inferior a 3.000 habitantes, con independencia de la clasificación del suelo.

Sexta. Deducción para el fomento del autoempleo de las mujeres y los jóvenes emprendedores.

1. Los jóvenes emprendedores menores de 30 años a la fecha de devengo del impuesto podrán deducir 170 euros.

2. Las mujeres emprendedoras, cualquiera que sea su edad, podrán deducir 170 euros. Esta deducción será incompatible con la del punto anterior.

3. Se considerarán mujeres y jóvenes emprendedores aquéllos que causen alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en la normativa estatal por primera vez durante el período impositivo y mantengan dicha situación de alta durante un año natural, siempre que su actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad Autónoma.

4. La deducción será de aplicación en el periodo impositivo en que se produzca el alta en el censo de obligados tributarios por primera vez.

Séptima. Deducción para el fomento del autoempleo.

1. Los trabajadores emprendedores cuya base imponible no exceda de 24.761 euros en tributación individual ni de 34.891 euros en tributación conjunta podrán deducir 68 euros.

2. Se considerarán trabajadores emprendedores a aquéllos que formen parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en la normativa estatal, siempre que su actividad se desarrolle en el territorio del Principado de Asturias.

3. En todo caso, esta deducción será incompatible con anterior deducción para mujeres y jóvenes emprendedores.

Octava. Deducción por donación de fincas rústicas a favor del Principado de Asturias.

Podrá deducirse de la cuota íntegra autonómica el 20 por ciento del valor de las donaciones de fincas rústicas hechas a favor del Principado de Asturias con el límite del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente. Las fincas donadas se valorarán conforme a los criterios establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Novena. Deducción por adopción internacional de menores:

1. En los supuestos de adopción internacional de menores, en los términos establecidos en la Ley 54/2007, de 28 de diciembre, de Adopción Internacional, el contribuyente podrá practicar en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción de 1.000 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo siempre que el menor conviva con el declarante. La presente deducción será compatible con la aplicación de las restantes deducciones autonómicas.

2. La adopción se entenderá realizada en el ejercicio impositivo en que se lleve a cabo la inscripción en el Registro Civil español. Cuando la inscripción no sea necesaria se atenderá al período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente.

3. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción prevista en el punto 1 anterior y éstos realicen declaración individual del impuesto, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Décima. Deducción por partos múltiples:

1. Como consecuencia de partos múltiples o de dos o más adopciones constituidas en la misma fecha, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de una deducción de 500 euros por hijo nacido o adoptado en el período impositivo en que se lleve a cabo el nacimiento o adopción.

2. La adopción se entenderá realizada en el ejercicio impositivo en que se lleve a cabo la inscripción en el Registro Civil español. Cuando la inscripción no sea necesaria se atenderá al período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente.

3. Únicamente será de aplicación la deducción prevista en el punto 1 anterior cuando el menor conviva con el progenitor o adoptante. En el supuesto de matrimonios o uniones de hecho la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos cuando éstos opten por la presentación de declaración individual. Las anteriores circunstancias se entenderán referidas a la fecha de devengo del impuesto.

Undécima. Deducción para familias numerosas:

1. Los contribuyentes que formen parte de una unidad familiar que, a fecha de devengo del impuesto, ostente el título de familia numerosa expedido por la autoridad competente en materia de servicios sociales, tendrán derecho a una deducción de:

500 euros para familias numerosas de categoría general.

1.000 euros para familias numerosas de categoría especial.

2. Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

3. La deducción establecida en el punto 1 anterior únicamente resultará aplicable en los supuestos de convivencia del contribuyente con el resto de la unidad familiar. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción y éstos realicen declaración individual del impuesto, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos. Las anteriores circunstancias se entenderán referidas a la fecha de devengo del impuesto.

4. Sólo tendrá derecho a esta deducción el contribuyente cuya base imponible no resulte superior a 24.761 euros en tributación individual ni a 34.891 euros en tributación conjunta.

Duodécima. Deducción para familias monoparentales: (5)

1. Podrá aplicar una deducción de 300 euros sobre la cuota autonómica del impuesto todo contribuyente que tenga a su cargo descendientes, siempre que no conviva con cualquier otra persona ajena a los citados descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes establecido en el artículo 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2. Se considerarán descendientes a los efectos de la presente deducción:

a) Los hijos menores de edad, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

b) Los hijos mayores de edad discapacitados, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

c) Los descendientes a que se refieren los apartados a) y b) anteriores que, sin convivir con el contribuyente, dependan económicamente de él y estén internados en centros especializados.

3. Se asimilarán a descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

4. En caso de convivencia con descendientes que no den derecho a deducción, no se perderá el derecho a la misma siempre y cuando las rentas anuales del descendiente, excluidas las exentas, no sean superiores a 8.000 euros.

5. Sólo tendrá derecho a esta deducción el contribuyente cuya base imponible no resulte superior a 34.891 euros. No tendrán derecho a deducir cantidad alguna por esta vía los contribuyentes cuya suma de renta del período y anualidades por alimentos exentas excedan de 34.891 euros.

6. La presente deducción es compatible con la deducción para familias numerosas establecida en el presente artículo.

Decimotercera. —Deducción por acogimiento familiar de menores. (6)

El contribuyente podrá deducir de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 250 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar simple o permanente, con exclusión de aquellos que tengan finalidad preadoptiva, siempre que convivan con el menor 183 días durante el período impositivo. Si el tiempo de convivencia durante el período impositivo fuera superior a 90 e inferior a 183 días, el importe de la deducción por cada menor acogido será de 125 euros.

(5) En relación con esta deducción, la Ley 4/2009 ha procedido a realizar una aclaración técnica en el punto 4. relativa a los supuestos de convivencia con descendientes que no den derecho a deducción.

(6) Nueva deducción introducida, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la Ley 4/2009.

ILLES BALEARS

LEY 6/2007, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS.

(BOIB 29/12/2007 - BOE 27/03/2008)

Artículo 2. Deducción autonómica por gastos de adquisición de libros de texto.

1. Por el concepto de gastos en libros de texto editados para el desarrollo y la aplicación de los currículums correspondientes al segundo ciclo de educación infantil, a la educación primaria, a la educación secundaria obligatoria, al bachillerato y a los ciclos formativos de formación profesional específica, se deducirá de la cuota íntegra autonómica del impuesto el cien por cien de los importes destinados a esos gastos por cada hijo que curse estos estudios, con los siguientes límites:

a) En declaraciones conjuntas, los contribuyentes para los cuales la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, sea:

a.1) Hasta 10.000,00 euros: 200,00 euros por hijo.

a.2) Entre 10.000,01 y 20.000,00 euros: 100,00 euros por hijo.

a.3) Entre 20.000,01 y 25.000,00 euros: 75,00 euros por hijo.

b) En declaraciones individuales, los contribuyentes para los cuales la cantidad que resulte de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, sea:

b.1) Hasta 6.500,00 euros: 100,00 euros por hijo.

b.2) Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros: 75,00 euros por hijo.

b.3) Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros: 50,00 euros por hijo.

2. A efectos de la aplicación de esta deducción, sólo podrán tenerse en cuenta aquellos hijos que, a su vez, den derecho a la reducción prevista, en concepto de mínimo por descendientes, en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

3. En todo caso, la aplicación de esta deducción exigirá que la cantidad que resulte de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, no supere el importe de 25.000,00 euros en tributación conjunta y de 12.500,00 euros en tributación individual, y también la justificación documental adecuada en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 3. Deducción autonómica para los contribuyentes residentes en las Illes Balears de edad igual o superior a los 65 años.

1. Por cada contribuyente residente en el territorio de las Illes Balears de edad igual o superior a los 65 años se establece una deducción en la cuota íntegra autonómica de 50,00 euros.

2. Tienen derecho a esta deducción aquellos contribuyentes para los cuales la cantidad que resulte de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, no supere el importe de 12.500,00 euros, en el caso de tributación individual, y de 25.000,00 euros en el caso de tributación conjunta.

Artículo 4. Deducción autonómica por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en el territorio de las Illes Balears realizada por jóvenes con residencia en las Illes Balears.

1. Los jóvenes con residencia habitual en las Illes Balears para los que la cantidad resultante de la suma de su base imponible general y de su base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, no exceda los 18.000,00 euros en tributación individual o los 30.000,00 euros en tributación conjunta podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 6,5% de las cantidades satisfechas para la adquisición o la rehabilitación de la que constituya o vaya a constituir su residencia habitual. A tal efecto, la rehabilitación tiene que cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

2. La base máxima de esta deducción estará constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de 11.000,00 euros en aquella cantidad que constituya para el contribuyente la base de la deducción por inversión en vivienda habitual en la normativa estatal del impuesto. Asimismo, la base de la deducción autonómica estará constituida por las cantidades satisfechas por la adquisición o la rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos de adquisición que deban ir a cargo del contribuyente y, en caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos que de ella se deriven.

3. A efectos de la aplicación de esta deducción, tendrá la consideración de joven aquel contribuyente que no haya cumplido los 36 años de edad el día que finalice el periodo impositivo. En caso de tributación conjunta, sólo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que cumplan las condiciones establecidas en los párrafos anteriores y por el importe de las cantidades que hayan satisfecho efectivamente.

4. Se entenderá por vivienda habitual aquélla definida como tal en el artículo 68.1.3.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

Artículo 5. Deducción autonómica por el arrendamiento de la vivienda habitual en el territorio de las Illes Balears realizado por jóvenes, discapacitados o familias numerosas.

1. Los contribuyentes menores de 36 años, los discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 y el padre o padres que convivan con el hijo o los hijos sometidos a patria potestad y que integren una familia numerosa pueden deducir, de la cuota íntegra autonómica, el 15 por 100 de las cuotas satisfechas en

el periodo impositivo, con un máximo de 300,00 euros anuales, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por éste, que la fecha del contrato sea posterior al 23 de abril de 1998 y que su duración sea igual o superior a un año.

b) Que se haya constituido la fianza a que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.

c) Que, durante al menos la mitad del periodo impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares, en pleno dominio o en virtud de un derecho real de uso o disfrute, de otra vivienda que esté a menos de 70 kilómetros de la vivienda arrendada, excepto en los casos en que la otra vivienda esté ubicada en otra isla.

d) Que el contribuyente no tenga derecho dentro del mismo periodo impositivo a ninguna deducción por inversión en vivienda habitual, con excepción de la correspondiente a las cantidades depositadas en cuentas vivienda.

e) Que la cantidad resultante de la suma de su base imponible general y de su base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, no supere el importe de 18.000,00 euros, en el caso de tributación individual, y de 30.000,00 euros en el caso de tributación conjunta. En caso de tributación conjunta, sólo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que cumplan las condiciones establecidas en los párrafos anteriores y por el importe de las cantidades efectivamente satisfechas por ellos.

No obstante, en el caso de familias numerosas, los límites cuantitativos a que se refiere el párrafo anterior serán de 24.000,00 euros para el caso de tributación individual y de 36.000,00 euros para el caso de tributación conjunta.

2. Se entenderá por vivienda habitual aquélla definida como tal en el artículo 68.1.3.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

Artículo 6. Deducción autonómica para los declarantes con discapacidad física, psíquica o sensorial o con descendientes con esta condición.

1. Por cada contribuyente y, en su caso, por cada miembro de la unidad familiar residente en las Illes Balears que tenga la consideración legal de persona con discapacidad física, psíquica o sensorial, se establecen las siguientes deducciones en la cuota íntegra autonómica según la naturaleza y el grado de la minusvalía:

a) Minusvalía física o sensorial de grado igual o superior al 33% e inferior al 65%: 80,00 euros.

b) Minusvalía física o sensorial de grado igual o superior al 65%: 150,00 euros.

c) Minusvalía psíquica de grado igual o superior al 33%: 150,00 euros.

2. En el caso de que los cónyuges hayan optado por la tributación individual y tengan derecho a la reducción prevista, en concepto de mínimo por descendientes, en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, cada uno tendrá derecho a aplicarse íntegramente la deducción.

3. Tienen derecho a esta deducción aquellos contribuyentes para los que la cantidad resultante de la suma de su base imponible general y de su base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, no supere el importe de 12.000,00 euros en el caso de tributación individual, y de 24.000,00 euros en el caso de tributación conjunta.

Artículo 7. Deducción autonómica por la adopción de hijos.

1. Por la adopción nacional o internacional de hijos que tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, realizada conforme a las leyes y a los convenios internacionales vigentes, los contribuyentes residentes en el territorio de las Illes Balears pueden deducirse 600,00 euros por cada hijo adoptado durante el período impositivo, siempre que hayan convivido con el contribuyente ininterrumpidamente desde la adopción hasta el final del período impositivo. La deducción se aplicará al período impositivo correspondiente en el momento que se produzca la inscripción de la adopción en el Registro Civil.

2. Si los hijos conviven con ambos padres y éstos optan por la tributación individual, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Artículo 8. Deducción autonómica para los declarantes que sean titulares de fincas o terrenos incluidos en áreas de suelo rústico protegido.

1. Los titulares de fincas o terrenos incluidos dentro de las áreas de suelo rústico protegido a las que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 19.1 de la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las directrices de ordenación territorial de las Illes Balears y de medidas tributarias, o dentro de un área de interés agrario a que se refiere el artículo 20.1 de dicha ley, o dentro de un espacio de relevancia ambiental a que se refiere la Ley 5/2005, de 26 de mayo, para la conservación de los espacios con relevancia ambiental, podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 50% de los gastos de conservación y mejora realizados, siempre que ello no suponga la minoración del gravamen de alguna o algunas categorías de rentas porque dichos terrenos generen rendimientos o incrementos de patrimonio sujetos durante el ejercicio de aplicación de la deducción.

2. No será aplicable la deducción a aquellos contribuyentes que hayan considerado estos gastos como deducibles de los ingresos brutos a los efectos de determinar la base imponible.

3. Para tener derecho a esta deducción, al menos un 33% de la extensión de la finca debe quedar incluida en una de las áreas o de los espacios a que se refiere el apartado primero de este artículo.

4. El importe de esta deducción no puede superar la mayor de estas dos cantidades:

a) La satisfecha en concepto de impuesto sobre bienes inmuebles de naturaleza rústica, excepto en el caso de las fincas ubicadas en espacios de relevancia ambiental, para las cuales será del triple de la satisfecha en concepto de este impuesto.

b) La cantidad de 25,00 euros por hectárea de extensión de la finca, en los casos en que se ubique en espacios de relevancia ambiental, y la cantidad de 12,00 euros por hectárea de extensión de la finca para el resto de supuestos.

Estas cuantías se entenderán siempre referidas a la parte de los terrenos afectados por las figuras de protección a las que se refiere este artículo.

5. El importe de esta deducción, junto con las restantes aplicables al contribuyente, puede llegar hasta el cien por cien de la cuota íntegra autonómica del ejercicio en que se hayan producido los gastos de conservación y mejora.

.....

LEY 1/2009, DE 25 DE FEBRERO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA IMPULSAR LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN LAS ILLES BALEARS.

(BOIB de 03/03/2009-BOE 07/04/2009)

Artículo 3. Deducción autonómica por las cuotas satisfechas en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por razón de la adquisición de la vivienda habitual por parte de determinados colectivos.

Los contribuyentes que verifiquen los requisitos para la aplicación del tipo de gravamen reducido a que se refiere el artículo 12 de la Ley 6/2007, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Económico-Administrativas, pueden deducir, de la cuota íntegra autonómica, el 50% de las cuotas satisfechas en el periodo impositivo en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por razón de la adquisición de la vivienda habitual.

Artículo 4. Deducción autonómica por las cuotas satisfechas en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de actos jurídicos documentados, por razón de la adquisición de la vivienda habitual por parte de determinados colectivos.

Los contribuyentes que verifiquen los requisitos para la aplicación del tipo de gravamen del 0,5% a que se refiere el artículo 14.1 b) de la Ley 6/2007, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Económico-Administrativas, pueden deducir, de la cuota íntegra autonómica, el 50% de las cuotas satisfechas en el periodo impositivo en concepto de documentos notariales, cuota variable, de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por razón de la adquisición de la vivienda habitual.

Artículo 5. Deducción autonómica por las cuotas satisfechas en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por razón de la adquisición de la vivienda habitual, calificada por la Administración como protegida, por parte de determinados colectivos.

1. Los contribuyentes que verifiquen los requisitos a que se refiere el artículo 12 de la Ley 6/2007, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Económico-Administrativas, pueden deducir, de la cuota íntegra autonómica, el 75% de las cuotas satisfechas en el periodo impositivo en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por razón de la adquisición de la vivienda habitual, cuando se trate de una vivienda calificada por la Administración como protegida y la adquisición no goce de exención.

2. Asimismo, los contribuyentes a que se refiere el apartado anterior de este artículo pueden deducir el 75% de las cuotas satisfechas en el periodo impositivo en concepto de documentos notariales, cuota variable, de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por razón de la adquisición de la vivienda habitual, cuando se trate de una vivienda calificada por la Administración como protegida y el acto documentado no goce de exención.

(...)

Artículo 10. Deducción autonómica para el fomento del autoempleo.

1. Se establece una deducción en la cuota íntegra autonómica de 250,00 euros por cada contribuyente que sea hombre de edad inferior a 36 años, y de 300,00 euros por cada contribuyente que sea mujer con independencia de la edad que tenga, residentes en el territorio de las Illes Balears, que verifiquen los siguientes requisitos en la fecha de devengo del impuesto:

a) Estar en situación de alta, como persona física o como partícipe en una entidad en régimen de atribución de rentas, en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores al que se refiere el artículo 3 del Reglamento general de gestión e inspección aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, siempre que el alta se haya formalizado por primera vez en el mismo período impositivo.

b) Desarrollar la actividad económica principal en el territorio de las Illes Balears y mantener esta actividad durante, como mínimo, todo el año natural siguiente al cierre del período impositivo en el que se haya aplicado la deducción, con los mismos requisitos a los que se refieren los apartados c) y d) siguientes.

c) Ejercer la actividad económica de forma personal, habitual y directa, que debe constituir la principal fuente de renta del contribuyente a partir de la fecha del alta en el Censo y hasta el cierre del período impositivo, en los mismos términos que se establecen en el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el cual se determinan los requisitos y las condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el impuesto sobre el patrimonio.

d) Obtener rentas en concepto de actividades económicas sujetas al impuesto sobre la renta de las personas físicas en el período impositivo, siempre que el rendimiento íntegro sea inferior a 100.000,00 euros.

2. En caso de que no se cumpla el requisito de permanencia de la actividad económica a que se refiere el apartado b) del punto anterior, debe pagarse la parte del impuesto que se haya dejado de ingresar como consecuencia de la deducción practicada.

A estos efectos, el obligado tributario debe presentar una autoliquidación complementaria en el plazo de un mes a contar desde la fecha en la que se produzca el incumplimiento, y debe ingresar, junto con la cuota resultante, los intereses de demora correspondientes.

CANARIAS

DECRETO LEGISLATIVO 1/2009, DE 21 DE ABRIL, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS.

(BOC 23/04/2009)

Artículo 2. Deducciones en el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que residan habitualmente en la Comunidad Autónoma de Canarias podrán practicar las deducciones autonómicas que se regulan en este Texto Refundido, en los términos establecidos en los artículos siguientes. A estos efectos, se estará al concepto de residencia habitual recogido en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta para la aplicación de estas deducciones se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha del devengo, salvo que expresamente se disponga otra cosa.

3. Cuando las personas a que se refiere el apartado 1, integradas en una unidad familiar, opten por tributar conjuntamente en los términos de la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las deducciones autonómicas previstas en este Texto Refundido que se imputarán a la unidad familiar serán aquellas que le hubieran correspondido a cada contribuyente si hubieran optado por la tributación individual, si bien los límites porcentuales que en las mismas se contemplan se referirán a la cuota íntegra autonómica correspondiente a la tributación conjunta.

4. En el caso de que los contribuyentes que formen parte de una unidad familiar opten por la tributación conjunta y alguno de ellos resida en otra comunidad autónoma distinta de la Comunidad Autónoma de Canarias, será de aplicación lo dispuesto en este Texto Refundido siempre que el miembro de la misma residente habitualmente en la Comunidad Autónoma de Canarias tenga la mayor base liquidable, de conformidad con las normas de individualización del impuesto.

Artículo 3. Deducción por donaciones con finalidad ecológica.

Los contribuyentes podrán deducirse el 10 por 100 del importe de las donaciones dinerarias puras y simples efectuadas durante el período impositivo, y hasta el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica, a cualquiera de las siguientes instituciones:

a) Las entidades públicas dependientes de la Comunidad Autónoma de Canarias, cabildos insulares o corporaciones municipales canarias, cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente, quedando afectos dichos recursos al desarrollo de programas de esta naturaleza.

b) Las entidades sin fines lucrativos y las entidades beneficiarias del mecenazgo, reguladas respectivamente en los artículos 2 y 16 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Artículo 4. Deducción por donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de Canarias.

Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por 100, y con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica, de las cantidades donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias que formen parte del patrimonio histórico de Canarias y estén inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario de Bienes Muebles a que se refiere la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias; asimismo, cuando se trate de edificios catalogados formando parte de un conjunto histórico de Canarias será preciso que esas donaciones se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) Las Administraciones Públicas, así como las entidades e instituciones dependientes de las mismas.

b) La Iglesia católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado español.

c) Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo, incluyan entre sus fines específicos, la reparación, conservación o restauración del patrimonio histórico.

Artículo 5. Requisitos para la aplicación de las deducciones anteriores.

La aplicación por el contribuyente de las deducciones previstas en los artículos 3 y 4 de este Texto Refundido exigirá el cumplimiento de los requisitos siguientes:

a) Obtener de la entidad donataria certificación en la que figure el número de identificación fiscal del donante y de la entidad donataria, importe y fecha del donativo.

b) Constar en la certificación señalada en la letra anterior la mención expresa de que la donación se haya efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha aceptado. La revocación de la donación determinará la obligación de ingresar las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el período impositivo del ejercicio en el que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

Artículo 6. Deducción por cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación.

Los contribuyentes podrán deducirse el 10 por 100 de las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias a la restauración, rehabilitación o reparación de los mismos, con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica, y siempre que concurran las siguientes condiciones:

a) Que los citados bienes estén inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural, siendo necesario, en este caso, que los inmuebles reúnan las condiciones que reglamentariamente se determinen.

b) Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad Autónoma o, en su caso, por el cabildo insular o ayuntamiento correspondiente.

Artículo 7. Deducción por gastos de estudios. (7)

Los contribuyentes podrán deducirse por cada descendiente o adoptado soltero menor de 25 años, que dependa económicamente de él y que curse los estudios de educación superior previstos en el apartado 5 del artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, fuera de la isla en la que se encuentre la residencia habitual del contribuyente, la cantidad de 1.500 euros.

La deducción, que se aplicará en la declaración correspondiente al ejercicio en que se inicie el curso académico, tendrá como límite el 40 por 100 de la cuota íntegra autonómica. Se asimilan a descendientes aquellas personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento, en los términos previstos en la legislación vigente.

Esta deducción no se aplicará cuando concurra cualquiera de los siguientes supuestos:

a) cuando los estudios no abarquen un curso académico completo o un mínimo de 60 créditos;

b) cuando en la isla de residencia del contribuyente exista oferta educativa pública, diferente de la virtual o a distancia, para la realización de los estudios que determinen el traslado a otro lugar para ser cursados;

c) cuando el contribuyente haya obtenido rentas en el ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, por importe de 60.000 euros; en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar haya obtenido rentas por importe superior a 80.000 euros;

d) cuando el descendiente que origina el derecho a la deducción haya obtenido rentas en el ejercicio por importe superior a 6.000 euros.

Cuando varios contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con quien curse los estudios que originan el derecho a la deducción, solamente podrán practicar la deducción los de grado más cercano.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a esta deducción y no opten o no puedan optar por la tributación conjunta, la deducción se prorrateará entre ellos.

Artículo 8. Deducción por traslado de residencia.

1. Los contribuyentes que trasladen su residencia habitual desde la isla en la que ésta figurare a cualquiera de las demás islas del Archipiélago para realizar una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica, siempre que permanezcan en la isla de destino durante el año en que se produzca el traslado y los tres siguientes, podrán practicar una deducción de 300 euros en la cuota íntegra autonómica en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas en cada uno de los dos ejercicios en que sea aplicable la deducción.

2. En el supuesto de tributación conjunta, la deducción de trescientos euros se aplicará, en cada uno de los dos períodos impositivos en que sea aplicable la deducción, por cada uno de los contribuyentes que traslade su residencia en los términos previstos en el apartado anterior, con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas que corresponda a los contribuyentes que generen derecho a la aplicación de la deducción.

3. El incumplimiento de las condiciones de la deducción regulada en el apartado anterior dará lugar a la integración de las cantidades deducidas en la cuota íntegra autonómica del ejercicio en que se produce el incumplimiento, con los correspondientes intereses de demora.

Artículo 9. Deducción por donaciones para adquisición o rehabilitación de primera vivienda habitual.

1. Los contribuyentes con residencia habitual en las Islas Canarias que realicen una donación en metálico a sus descendientes o adoptados menores de 35 años, con destino a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario en las Islas Canarias, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 1 por 100 del importe de la cantidad donada, con el límite de 240 euros por cada donatario.

Cuando las donaciones a las que se refiere el párrafo anterior tengan como destinatarios a descendientes o adoptados legalmente reconocidos como personas con discapacidad, con un grado superior al 33 por 100, podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 2 por 100 del importe de la cantidad donada, con el límite de 480 euros por cada donatario, y si el grado de minusvalía fuese igual o superior al 65 por 100 podrán deducir el 3 por 100 con un límite de 720 euros.

Para la aplicación de la presente deducción deberán cumplirse los requisitos previstos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la reducción de la base imponible correspondiente a la donación de cantidades en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en las Islas Canarias, y por vivienda habitual se considerará la que, a tales efectos, se entiende en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, equiparándose a la adquisición la construcción de la misma, pero no su ampliación.

Asimismo será de aplicación la presente deducción cuando la donación se realice con destino a la reha-

(7) Artículo modificado por la disposición final tercera de la Ley 13/2009, de 28 diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2010 (BOC 31/12/2009 - BOE 25/02/2010)

bilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente y tenga como destinatario a descendientes o adoptados con discapacidad superior al 33 por 100. A estos efectos la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. A los efectos de la presente deducción se establecen las equiparaciones siguientes:

a) Las personas sujetas a un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equipararán a los adoptados.

b) Las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equipararán a los adoptantes.

Se entiende por acogimiento familiar permanente o preadoptivo el constituido con arreglo a la legislación aplicable.

Artículo 10. Deducciones por nacimiento o adopción de hijos.

Los contribuyentes podrán deducirse la cantidad que en cada caso corresponda de las siguientes:

a) Por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo que se integre en la unidad familiar del contribuyente:

- 200 euros, cuando se trate del primero o segundo hijo integrado en la unidad familiar.

- 400 euros, cuando se trate del tercero.

- 600 euros, cuando se trate del cuarto.

- 700 euros, cuando se trate del quinto o sucesivos.

b) En caso de que el hijo nacido o adoptado tenga una minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por 100, siempre que dicho hijo haya convivido con el contribuyente ininterrumpidamente desde su nacimiento o adopción hasta el final del período impositivo, la cantidad a deducir será la que proceda de entre las siguientes, además de la que proceda por la aplicación del apartado a) anterior:

- 400 euros, cuando se trate del primer o segundo hijo que padezca dicha discapacidad.

- 800 euros, cuando se trate del tercer o posterior hijo que padezca dicha discapacidad, siempre que sobrevivan los anteriores discapacitados.

c) Cuando ambos progenitores o adoptantes tengan derecho a la deducción y no opten por la tributación conjunta, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

d) Para determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado se atenderá a los hijos que convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto, computándose a dichos efectos tanto los hijos naturales como los adoptivos.

e) A los efectos previstos en el presente artículo se considerará que conviven con el contribuyente, entre otros, los hijos nacidos o adoptados que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.

Artículo 11. Deducción por contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años.

Los contribuyentes podrán deducirse las siguientes cantidades, compatibles entre sí, por circunstancias personales:

a) 300 euros, por cada contribuyente con discapacidad superior al 33 por 100.

b) 120 euros, por cada contribuyente mayor de 65 años.

Artículo 12. Deducción por gastos de guardería.

1. Por los niños menores de 3 años, los progenitores o tutores con quienes convivan podrán deducirse el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por los gastos de guardería de aquéllos, con un máximo de 400 euros anuales por cada niño. La justificación de estos gastos se realizará en el modo previsto reglamentariamente.

2. Son requisitos para poder practicar esta deducción, que los progenitores o tutores hayan trabajado fuera del domicilio familiar al menos 900 horas en el período impositivo, y que ninguno de ellos haya obtenido rentas superiores a 60.000 euros en este período. En el supuesto de tributación conjunta, este último requisito se entenderá cumplido si la renta de la unidad familiar no excede de 72.000 euros.

3. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

A los efectos de esta deducción se entiende por guardería todo centro autorizado por la Consejería competente del Gobierno de Canarias para la custodia de niños menores de 3 años.

La deducción y el límite a la misma en el período impositivo en el que el niño cumpla los 3 años se calcularán de forma proporcional al número de meses en que se cumplan los requisitos previstos en el presente artículo.

Artículo 13. Deducción por familia numerosa.

1. El contribuyente que posea, a la fecha del devengo del impuesto, el título de familia numerosa, expedido por el órgano competente en materia de servicios sociales del Gobierno de Canarias o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas, podrá deducirse las siguientes cantidades según corresponda:

- 200 euros, cuando se trate de familia numerosa de categoría general.

- 400 euros, cuando se trate de familia numerosa de categoría especial.

Cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto tenga un grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por 100, la deducción anterior será de 500 y 1.000 euros, respectivamente.

2. Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

Esta deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Cuando éstos convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno.

Esta deducción es compatible con las relativas al nacimiento o adopción de un hijo.

Artículo 14. Deducción por inversión en vivienda habitual.

Sin perjuicio de la aplicación del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece una deducción por las cantidades satisfechas en el período impositivo, por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, en los mismos términos y siempre que concurran los mismos requisitos exigidos en la normativa estatal de dicho impuesto. El porcentaje de deducción aplicable será el que corresponda de los siguientes:

a) Con carácter general:

- Si la renta es inferior a 12.000 euros: el 1,75 por 100.

- Si la renta es igual o superior a 12.000 euros e inferior a 30.000 euros: el 1,55 por 100.

- Si la renta es igual o superior a 30.000 euros e inferior a 60.000 euros: el 1,15 por 100.

b) Cuando se trate de obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad a que se refiere la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el 0,75 por 100.

Artículo 15. Deducción por alquiler de vivienda habitual.

Los contribuyentes podrán deducirse el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo, con un máximo de 500 euros anuales, por el alquiler de su vivienda habitual, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que no hayan obtenido rentas superiores a 20.000 euros en el período impositivo. Este importe se incrementará en 10.000 euros en el supuesto de opción por la tributación conjunta.

b) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10 por 100 de las rentas obtenidas en el período impositivo.

c) A estos efectos el concepto de vivienda habitual será el contenido en la correspondiente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 16. Deducción por variación del euribor.

1. Con efectos desde el día 1 de enero de 2008, los contribuyentes que hayan obtenido un préstamo hipotecario a tipo variable referenciado al euribor, destinado a la financiación de la adquisición o rehabilitación de la que constituya o vaya a constituir su primera vivienda habitual, podrán deducir de la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el resultado de aplicar a la base de deducción el porcentaje equivalente a la variación media positiva del euribor a lo largo de cada período impositivo.

2. El porcentaje de deducción será la diferencia entre el euribor medio anual del período impositivo y el euribor medio anual del período impositivo inmediatamente anterior, fijado en ambos casos por el Banco de España. La diferencia se expresará con tres decimales.

3. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas por amortización, intereses y demás gastos derivados de la financiación de la primera vivienda habitual, con el límite de 9.015 euros.

4. Esta deducción, vigente hasta el año 2012, será aplicable por los contribuyentes que hayan obtenido rentas en el ejercicio en que se origina el derecho a la deducción por importe inferior a 30.000 euros o, en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar haya obtenido rentas por importe inferior a 42.000 euros. Para la determinación de la renta se estará a lo establecido en el artículo 17 del presente Texto Refundido.

5. A los efectos de esta deducción, el concepto de vivienda habitual será el contenido en la normativa vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 16-bis.- Deducción por contribuyentes desempleados. (8)

Con efectos desde el 1 de enero de 2009, los contribuyentes que perciban prestaciones por desempleo podrán deducir la cantidad de 100 euros siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Tener residencia habitual en las Islas Canarias.

- Estar en situación legal de desempleo durante más de 6 meses del período impositivo.

- La suma de los rendimientos íntegros del trabajo ha de ser superior a 11.200 euros e igual o inferior a 22.000 euros. Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010, estas cuantías serán las equivalentes en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a efectos de la obligación de declarar.

- La suma de la base imponible general y del ahorro, excluida la parte correspondiente a los rendimientos del trabajo, no podrá superar la cantidad de 1.600 euros.

Artículo 17. Referencia normativa.

A los efectos de la aplicación de las deducciones autonómicas de la Comunidad Autónoma de Canarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las referencias contenidas a la expresión "renta" en las normas reguladoras de las mismas deberán entenderse hechas a la base imponible general definida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, o en el texto legal que lo sustituya.

Artículo 18. Límites.

La suma de las deducciones previstas en este Capítulo aplicadas sobre la cuota íntegra autonómica en ningún caso podrá superar el importe de la misma.

(...)

Artículo 22. Reducción en la base imponible correspondiente a la donación de cantidades en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual

1. La base imponible correspondiente a la donación de una cantidad en metálico realizada por un ascendiente en favor de sus descendientes o adoptados menores de

(8) Artículo añadido, con efectos de 1 de enero de 2009, por la disposición final primera de la Ley 13/2009, de 28 diciembre Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2010 (BOC 31/12/2009 - BOE 25/02/2010).

35 años en el momento del otorgamiento de la escritura pública a que se refiere la letra b) siguiente, con el límite de 24.040 euros, se reducirá en un 85 por 100, siempre y cuando concurran las condiciones siguientes:

a) Que el donatario tenga su residencia habitual en Canarias.

b) Que la donación se formalice en escritura pública debiendo constar de forma expresa que el destino de la cantidad en metálico donada tiene como fin la adquisición o rehabilitación por parte del donatario de su vivienda habitual.

c) Que la cantidad en metálico donada se destine a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario.

d) Que la adquisición de la vivienda se realice en un plazo de seis meses a contar desde el devengo del impuesto que grava la donación. Si existiesen sucesivas donaciones para un mismo fin, el plazo comenzará a contarse desde el devengo de la primera donación. En los casos de construcción o rehabilitación, deben comenzarse las obras en el indicado plazo de 6 meses, sin sufrir interrupción por causa imputable al sujeto pasivo hasta su terminación, la cual debe tener lugar en cualquier caso dentro del plazo de dos años desde el inicio de las obras.

e) Que la vivienda adquirida o rehabilitada permanezca en el patrimonio del donatario como vivienda habitual un plazo de al menos 5 años, a contar desde su adquisición o rehabilitación.

f) Que el importe donado, hasta el límite indicado en el primer párrafo de este apartado, se ha de aplicar íntegramente a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del donatario. Si existiesen sucesivas donaciones para el mismo fin, el importe conjunto de éstas se ha de aplicar íntegramente al fin con el límite citado.

El incumplimiento de los requisitos mencionados determinará la improcedencia de la reducción, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria, a los efectos de la aplicación de la reducción, desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos.

2. A los efectos establecidos en este artículo, se entenderá como vivienda habitual la que se considera como tal a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, equiparándose a la adquisición de vivienda habitual la construcción de la misma, pero no su ampliación.

3. El plazo de cinco años al que se refiere el apartado 1.e) anterior se contará en el supuesto de construcción o rehabilitación desde la finalización de las obras.

4. A los efectos de la presente reducción son de aplicación las equiparaciones establecidas en el apartado 4 del artículo 21 del presente Texto Refundido.

5. Cuando el donatario acredite un grado de minusvalía superior al 33 por 100 el límite establecido en el apartado 1 del presente artículo será de 25.242 euros y la reducción de la base imponible el 90 por 100, y de 26.444 euros y el 95 por 100 cuando el donatario acredite una minusvalía igual o superior al 65 por 100.

CANTABRIA

DECRETO LEGISLATIVO 62/2008, DE 19 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE MEDIDAS FISCALES EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(BOC 02/07/2008)

Artículo 1. Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 38.1.b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y en orden a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 77.1.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio, se establecen las siguientes deducciones en la cuota íntegra autonómica de dicho tributo:

1. Por arrendamiento de vivienda habitual.

El contribuyente podrá deducir el 10 por 100, hasta un límite de 300 euros anuales de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por el arrendamiento de su vivienda habitual si reúne los siguientes requisitos:

a) Tener menos de treinta y cinco años cumplidos, o tener sesenta y cinco o más años. El contribuyente con minusvalía física, psíquica o sensorial que tenga la consideración legal de minusválido con un grado de disminución igual o superior al 65 por 100 de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, está exonerado de cumplir este requisito para tener derecho a gozar de esta deducción.

b) Que la base imponible del período, antes de las reducciones por mínimo personal y familiar sea inferior a 22.000 euros en tributación individual o a 31.000 euros en tributación conjunta.

c) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10 por 100 de la renta del contribuyente. En el caso de tributación conjunta, el importe máximo de la deducción será de 600 euros, pero, al menos, uno de los declarantes deberá reunir los requisitos enunciados anteriormente para tener derecho a gozar de esta deducción.

2. Por cuidado de familiares.(9)

El contribuyente obligado a declarar podrá deducir 100 euros por cada descendiente menor de tres años, por cada ascendiente mayor de setenta, y por cada ascendiente o descendiente con minusvalía física, psíquica o sensorial que tenga la consideración legal de minusválido con un grado de disminución igual o superior al

(9) Nueva redacción dada, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por el artículo 10. doce de la Ley 6/2009, de 28 diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero (BOC 30/12/2009 - BOE 21/01/2010).

65% de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio. Se tendrá derecho a la deducción aunque el parentesco lo sea por afinidad. Para dar lugar a la deducción, el descendiente o ascendiente deberá, además, reunir los siguientes requisitos:

a) Convivir más de ciento ochenta y tres días del año natural con el contribuyente obligado a declarar. Se exceptúa del cumplimiento de este requisito a los menores de tres años.

b) No tener rentas brutas anuales superiores a 6.000 euros, incluidas las exentas.

3. Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en municipios con problemas de despoblación.

El contribuyente obligado a declarar podrá deducir el 10 por 100, hasta un límite de 300 euros anuales de las cantidades invertidas en el periodo impositivo en la adquisición o rehabilitación de una vivienda que constituya su segunda residencia, si reúne los requisitos que con carácter general establece la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre los conceptos de vivienda habitual, adquisición y rehabilitación de la misma y elementos que integran la base de la deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el período de la imposición, y además los siguientes:

a) Cada contribuyente obligado a declarar sólo podrá beneficiarse de esta deducción por una sola vivienda.

b) La vivienda objeto de adquisición o rehabilitación deberá estar situada en los municipios de Arredondo, Luena, Miera, San Pedro del Romeral, San Roque de Riomiera, Selaya, Soba, Vega de Pas, Valderredible, y la localidad de Calseca perteneciente al municipio de Ruesga.

c) La base máxima de la deducción será la cantidad determinada como base máxima de la deducción con carácter general por inversión en vivienda habitual por la Ley estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, minorada en la cantidad que el contribuyente aplique como base de la deducción por inversión en vivienda habitual. A estos efectos, en la consideración de la base de la deducción estatal, no se tendrá en cuenta lo que corresponda, en su caso, por las obras e instalaciones de adecuación efectuadas por minusválidos a que se refiere el apartado 4 del número 1 del artículo 68 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio.

4. Por donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Coopera.

Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria que cumplan con los requisitos de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones que persigan fines culturales, asistenciales, deportivos o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos. En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones, que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones. De igual manera, los contribuyentes podrán deducir el 12 por 100 de las cantidades que donen al Fondo Cantabria Coopera.

La suma de la base de esta deducción y la base de las deducciones a las que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 68 la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

5. Por acogimiento familiar de menores.

Los contribuyentes que reciban a menores en régimen de acogimiento familiar simple o permanente, administrativo o judicial, siempre que hayan sido previamente seleccionados al efecto por una entidad pública de protección de menores y que no tengan relación de parentesco alguna, ni adopten durante el período impositivo al menor acogido, podrán deducir:

a) 240 euros con carácter general, o

b) El resultado de multiplicar 240 euros por el número máximo de menores que haya acogido de forma simultánea en el periodo impositivo. En todo caso, la cuantía de la deducción no podrá superar 1.200 euros.

En el supuesto de acogimiento de menores por matrimonios, parejas de hecho o parejas que convivan de forma permanente en análoga relación de afectividad a las anteriores sin haber registrado su unión, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

CASTILLA-LA MANCHA

LEY 9/2008, DE 4 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS.

(DOCM 17/12/2008 - BOE 26/05/2009)

Artículo 1. Deducción por nacimiento o adopción de hijos.

Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 100 euros por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo, siempre que generen el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes establecido en la legislación estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 2. Deducción por discapacidad del contribuyente.

Los contribuyentes con discapacidad que tengan un grado de minusvalía acreditado igual o superior al 65 por ciento y tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad del contribuyente, previsto en la legislación estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 300 euros.

Artículo 3. Deducción por discapacidad de ascendientes o descendientes.

Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 200 euros por cada ascendiente o descendiente, con un grado de minusvalía acreditado igual o superior al 65 por ciento, siempre que éstos generen el derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes, respectivamente, establecido en la legislación estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 4. Deducciones para personas mayores de 75 años.

1. Los contribuyentes mayores de 75 años podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 100 euros.

2. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 100 euros por el cuidado de cada ascendiente mayor de 75 años, siempre que cause derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes mayores de 75 años previsto en la legislación estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. No procederán las deducciones previstas en el presente artículo cuando los mayores de 75 años que generen el derecho a las mismas residan durante más de treinta días naturales en Centros Residenciales de Mayores de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha o en plazas concertadas o subvencionadas por ésta en otros centros.

Artículo 5. Normas comunes para la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos 1 a 4.

1. La aplicación de las deducciones a que se refieren los artículos 1 a 4 de esta Ley sólo podrá realizarse por los contribuyentes cuando la suma de los rendimientos netos y ganancias y pérdidas patrimoniales en el período impositivo, determinada según lo previsto en el artículo 15.2.1º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no supere la cuantía de 36.000 euros.

2. Las deducciones establecidas en los artículos 2 y 3 son incompatibles entre sí respecto de una misma persona. En los casos de tributación conjunta, la deducción aplicable por descendientes con discapacidad será la establecida en el artículo 3 de esta Ley.

También son incompatibles las deducciones previstas en el artículo 4 con las establecidas en los artículos 2 y 3, respecto de la misma persona mayor de 75 años. En los supuestos en los que la persona mayor de 75 años tenga un grado de minusvalía acreditado igual o superior al 65 por ciento, se aplicarán las deducciones establecidas en los artículos 2 ó 3 que, en su calidad de contribuyente o de ascendiente del contribuyente, respectivamente, le corresponda.

3. Para la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos 1 a 4 se tendrán en cuenta las normas para la aplicación del mínimo del contribuyente, por descendientes, ascendientes y discapacidad contenidas en la legislación estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de las deducciones previstas en los artículos 1, 3 y 4.2 de esta Ley, respecto de los mismos ascendientes, descendientes o personas mayores de 75 años, y alguno de ellos no cumpla el requisito establecido en el apartado 1 de este artículo, el importe de la deducción para los demás contribuyentes quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las normas para el prorrateo del mínimo por descendientes, ascendientes y discapacidad previstas en la legislación estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 6. Deducción por inversión en vivienda habitual.

1. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 1 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.

También podrán aplicar esta deducción los contribuyentes que efectúen obras e instalaciones de adecuación de su vivienda habitual a personas con discapacidad.

2. Las deducciones previstas en el apartado anterior están sujetas a los mismos límites, requisitos y circunstancias que, para cada caso, se establecen en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y al cumplimiento de las siguientes condiciones:

a) Que las inversiones se financien mediante préstamos hipotecarios, en los que el acreedor sea alguna de las entidades financieras a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.

En el caso de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual a personas con discapacidad sólo será necesario que la inversión se financie mediante préstamos concertados con las entidades citadas.

b) Que en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se consigne el número de identificación del contrato de préstamo correspondiente.

c) Que la suma de los rendimientos netos y ganancias y pérdidas patrimoniales en el período impositivo, determinada según lo previsto en el artículo 15.2.1.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no supere la cuantía de 50.000 euros.

Artículo 7. Deducción por cantidades donadas al Fondo Castellano-Manchego de Cooperación.

1. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 15 por ciento de las cantidades donadas durante el período impositivo al Fondo Castellano-Manchego de Cooperación.

2. La efectividad de la aportación efectuada deberá acreditarse mediante certificación de la Fundación Castellano-Manchega de Cooperación.

CASTILLA Y LEÓN

DECRETO LEGISLATIVO 1/2008, DE 25 SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(BOCYL 01/10/2008)

Artículo 1. Escala autonómica. (10)

La base liquidable general será gravada a los tipos de la siguiente escala autonómica:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,5

Artículo 2. Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica. (11)

Se establecen, sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en los términos previstos en los artículos 3 al 13 de esta Ley, las siguientes deducciones:

- Por familia numerosa.
- Por nacimiento o adopción de hijos.
- Por adopción internacional.
- Por cuidado de hijos menores.
- Para contribuyentes residentes en Castilla y León de 65 años o más afectados por minusvalía.
- Para el fomento del autoempleo de las mujeres y los jóvenes.
- Por adquisición de vivienda por jóvenes en núcleos rurales.
- Por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables y ahorro de agua en vivienda habitual.
- Por alquiler de vivienda habitual.
- Por cantidades donadas o invertidas en la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural de Castilla y León.
- Por cantidades donadas a fundaciones de Castilla y León.

Artículo 3. Deducciones por familia numerosa.

1. Se establece una deducción de 246 euros por familia numerosa.

2. Cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que se compute para cuantificar el "mínimo por descendiente" regulado en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tenga un grado de discapacidad igual o superior al sesenta y cinco por ciento, la deducción anterior queda establecida en 492 euros.

3. Esta deducción se incrementará en 110 euros por cada descendiente, a partir del cuarto inclusive, a los que sea de aplicación el "mínimo por descendiente" regulado en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. Podrá practicar esta deducción el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa.

Artículo 4. Deducciones por nacimiento o adopción de hijos.

1. Por el nacimiento o adopción, durante el período impositivo, de hijos que generen derecho a la aplicación del "mínimo por descendiente" regulado en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrán deducirse las siguientes cantidades:

a) 110 euros si se trata del primer hijo.

b) 274 euros si se trata del segundo hijo.

c) 548 euros si se trata del tercer hijo o sucesivos.

2. A los efectos de determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado se tendrá en cuenta al hijo nacido y a los restantes hijos, de cualquiera de los progenitores, que convivan con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto, computándose a estos efectos tanto los que lo sean por naturaleza como por adopción.

Artículo 5. Deducción por adopción internacional.

1. En el supuesto de adopción internacional, realizada según la legislación vigente y de acuerdo con los tratados y convenios suscritos por España, los contribuyentes podrán deducir 625 euros por cada hijo adoptado en el periodo impositivo.

2. La deducción será aplicable al periodo impositivo correspondiente al momento en que se produzca la inscripción en el Registro Civil.

3. Esta deducción es compatible con las deducciones por nacimiento y adopción reguladas en el artículo anterior.

Artículo 6. Deducciones por cuidado de hijos menores.

1. Los contribuyentes que por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada de hogar o en guarderías o centros escolares, podrán deducir el treinta por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por tal concepto con el límite máximo de 322 euros, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que a la fecha de devengo del impuesto los hijos a los que sea de aplicación el "mínimo por descendiente" regulado en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tuvieran menos de 4 años de edad.

(10) Artículo 1 modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la Ley 19/2010, de 22 de diciembre de medidas financieras y de creación del Ente Público Agencia de Innovación y Financiación Empresarial de Castilla y León (BOCYL 23/12/2010 - BOE 11/01/2011).

(11) Artículo modificado por la Ley 10/2009, de 17 diciembre, de 17 de diciembre, de medidas financieras (BOCYL 18/12/2009 - BOE 14/01/2010).

b) Que ambos padres realicen una actividad por cuenta propia o ajena, por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.

c) Que, en el supuesto de que la deducción sea aplicable por gastos de custodia por una persona empleada del hogar, esta esté dada de alta en el Régimen Especial de Empleados de Hogar de la Seguridad Social, y

d) Que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no supere la cuantía de 18.900 euros en tributación individual y 31.500 euros en el caso de tributación conjunta.

2. El importe total de esta deducción más la cuantía de las subvenciones públicas percibidas por este concepto no podrá superar, para el mismo ejercicio, el importe total del gasto efectivo del mismo, minorándose en este caso el importe máximo de la deducción en la cuantía necesaria.

Artículo 7. Deducción de los contribuyentes residentes en Castilla y León de 65 años o más afectados por minusvalía.

Los contribuyentes que tengan 65 años o más afectados por un grado de minusvalía igual o superior al sesenta y cinco por ciento y que no sean usuarios de residencias públicas o concertadas de la Comunidad, podrán aplicarse una deducción de 656 euros siempre que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar no supere la cuantía de 18.900 euros en tributación individual y 31.500 euros en tributación conjunta.

Artículo 8. Deducciones para el fomento del autoempleo de las mujeres y los jóvenes.

1. Los jóvenes menores de 36 años y la mujeres, cualquiera que sea su edad, que causen alta en el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores por primera vez y mantengan dicha situación de alta durante un año, podrán deducirse 510 euros, siempre que la actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad.

2. Cuando los contribuyentes a los que se refiere el apartado anterior tengan su domicilio fiscal en cualquiera de los municipios a que se refiere el artículo 9.1 c) de esta ley, la deducción prevista en el apartado anterior será de 1.020 euros.

3. La deducción será de aplicación en el periodo impositivo en el que se produzca el alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores por primera vez.

Artículo 9. Deducción por la adquisición de vivienda por jóvenes en núcleos rurales.

1. Se establece una deducción del cinco por ciento de las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente en el territorio de la Comunidad de Castilla y León, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente tenga su residencia habitual en la Comunidad de Castilla y León y que a la fecha de devengo del impuesto tenga menos de 36 años.

b) Que se trate de su primera vivienda.

c) Que la vivienda esté situada en un municipio de la Comunidad de Castilla y León, quedando excluidos los siguientes municipios:

- Los que excedan de 10.000 habitantes, o

- Los que tengan más de 3.000 habitantes y que disten menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.

d) Que se trate de una vivienda de nueva construcción o de una rehabilitación calificada como actuación protegible de conformidad con el Real Decreto 1.186/1998, de 12 de junio, y Decreto 52/2002, de 27 de marzo, de Desarrollo y Aplicación del Plan Director de Vivienda y Suelo de Castilla y León 2002-2009, o con aquellas normas de ámbito estatal o autonómico que las sustituyan.

e) Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda se produzca a partir del 1 de enero de 2005.

f) Que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no supere la cuantía de 18.900 euros en tributación individual y 31.500 en el caso de tributación conjunta.

2. La base máxima de esta deducción será el importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual contemplada en la normativa estatal, y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por aplicación del citado instrumento.

3. La aplicación de la deducción regulada en el presente artículo requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 9 bis. Deducción por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables y ahorro de agua en vivienda habitual. (12)

1. Se establece una deducción del cinco por ciento de las siguientes inversiones realizadas en la rehabilitación de viviendas situadas en la Comunidad de Castilla y

(12) Artículo añadido por la Ley 10/2009, de 17 diciembre, de medidas financieras (BOCYL 18/12/2009 - BOE 14/01/2010).

León que constituyan o vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente:

a) Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos, del 50 por 100 de la contribución mínima exigible por la normativa técnica de edificación aplicable.

b) Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.

c) La mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

2. La rehabilitación de la vivienda deberá cumplir los requisitos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación de la deducción por rehabilitación de vivienda habitual.

3. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades realmente satisfechas por el contribuyente para la adquisición e instalación de las instalaciones a que se refiere el apartado anterior, con el límite máximo de 10.000 euros.

4. La deducción regulada en el presente artículo requerirá el previo reconocimiento por el órgano competente de que la actuación de rehabilitación se haya incluida en los planes de rehabilitación de vivienda de la Comunidad y se aplicará a las actuaciones incluidas en los planes de rehabilitación de viviendas que desarrolle la Comunidad de Castilla y León.

5. Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento para el reconocimiento previo a que se refiere el apartado anterior, así como para la aplicación de esta deducción

Artículo 10. Deducción por alquiler de vivienda habitual.

1. El contribuyente podrá deducir el 15% de las cantidades que hubiera satisfecho durante el período impositivo en concepto de alquiler de su vivienda habitual en Castilla y León, con un límite de 459 euros, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto tenga menos de 36 años.

b) Que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no supere la cuantía de 18.900 euros en tributación individual y 31.500 euros en el caso de tributación conjunta.

2. La deducción será del 20 por 100 de las cantidades satisfechas, con el límite de 612 euros, cuando la vivienda habitual esté situada en cualquiera de los municipios a que se refiere el artículo 9.1 c) de esta ley.

Artículo 11. Deducciones por cantidades donadas a fundaciones de Castilla y León y para la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural.

El contribuyente podrá deducirse el 15 por 100 de las cantidades donadas con las siguientes finalidades:

a) Cantidades donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de Castilla y León, que formen parte del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Cultural de Castilla y León y que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de Patrimonio Histórico Español, o en los registros o inventarios equivalentes previstos en la Ley 12/2002, de 11 de julio, de Patrimonio Cultural de Castilla y León, cuando se realicen a favor de las siguientes entidades:

- Las administraciones públicas, así como las entidades e instituciones dependientes de las mismas.

- La iglesia católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado Español.

- Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, incluyan entre sus fines específicos la reparación, conservación o restauración del patrimonio histórico.

b) Cantidades donadas para la recuperación, conservación o mejora de espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000, ubicados en el territorio de Castilla y León cuando se realicen a favor de las administraciones públicas así como de las entidades o instituciones dependientes de las mismas.

c) Cantidades donadas a fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Castilla y León, siempre que por razón de sus fines, estén clasificados como culturales, asistenciales o ecológicas.

Artículo 12. Deducciones por cantidades invertidas en la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural de Castilla y León.

Podrá deducirse el 15 por 100 de las cantidades invertidas con las siguientes finalidades:

a) Las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en Castilla y León a la restauración, rehabilitación o reparación de los mismos, siempre que concurran las siguientes condiciones:

- Que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural, o inventariados de acuerdo con la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León, siendo necesario que los inmuebles reúnan las condiciones determinadas en el artículo 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley de Patrimonio Histórico Español, o las determinadas en la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León.

- Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, de la Administración del Estado o, en su caso, por el Ayuntamiento correspondiente.

b) Las cantidades destinadas por los titulares de bienes naturales ubicados en Espacios Naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000 sitos en el territorio de Castilla y León, siempre que estas actuaciones hayan sido autorizadas o informadas favorablemente por el órgano competente de la Comunidad Autónoma.

Artículo 13. Aplicación de las deducciones.

1. A los efectos de la aplicación de esta ley:

a) El concepto de familia numerosa es el establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

b) El grado de discapacidad será el determinado conforme al baremo establecido en el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio o normativa que la sustituya. Igualmente se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no se alcance dicho grado.

c) El mínimo por descendiente es el regulado en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d) Se considera vivienda habitual aquélla que se ajusta a la definición y a los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

e) Se considera vivienda de nueva construcción aquélla cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta. Asimismo se considera vivienda de nueva construcción cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras.

f) Se considera que el contribuyente adquiere primera vivienda cuando no dispusiera, ni hubiera dispuesto, de ningún derecho de plena propiedad igual o superior al cincuenta por ciento sobre otra vivienda.

g) El requisito establecido en la letra c) del apartado 1 del artículo 9 deberá cumplirse en el momento de la adquisición o rehabilitación de la vivienda.

2. La aplicación de las deducciones reguladas en los artículos anteriores requerirá justificación documental adecuada. Así mismo y sin perjuicio de lo anterior:

a) El contribuyente que opte por la aplicación de la deducción prevista en el artículo 3 deberá estar en posesión del documento acreditativo expedido por el órgano de esta Comunidad competente en la materia.

b) El contribuyente que se aplique las deducciones reguladas en el artículo 11 deberá estar en posesión de la justificación documental a que se refiere la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

c) El grado de discapacidad se acreditará mediante certificación expedida por el órgano competente en la materia.

3. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a practicar las deducciones establecidas en los artículos 3 a 6, ambos inclusive, el importe de las mismas se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

4. La suma de las bases de las deducciones previstas en los artículos 11 y 12, no podrá exceder del diez por ciento de la base liquidable del contribuyente.

CATALUÑA

LEY 21/2001, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.

(DOGC 31/12/2001 - BOE 25/01/2002, corrección de errores 25 /02/2002)

Artículo 1. Deducciones en la cuota.

(...)

3. Deducciones en la cuota por el nacimiento o adopción de un hijo. En la parte correspondiente a la comunidad autónoma de la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas se puede aplicar, junto con la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas por la Ley del Estado reguladora del impuesto, una deducción por nacimiento o adopción de un hijo en los términos siguientes:

1. En la declaración conjunta de los progenitores: 300

2. En la declaración individual, deducción de cada uno de los progenitores: 150

.....

LEY 31/2002, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.

(DOGC 31/12/2002, corrección de errores 18/02/2003 - BOE 17/01/2003).

Artículo 1.º Deducciones en la cuota.

Con efectos de 1 de enero de 2003, en la parte correspondiente a la Generalidad de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puede aplicarse, junto a la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas por la Ley del Estado reguladora del impuesto, las siguientes deducciones:

1. Deducción por alquiler de la vivienda habitual.

1.1. Los contribuyentes pueden deducir el 10 por 100, hasta un máximo de 300 euros anuales, de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

a) Que se hallen en alguna de las situaciones siguientes:

Tener treinta y dos años o menos en la fecha de devengo del impuesto.

Haber estado en paro durante ciento ochenta y tres días o más durante el ejercicio.

Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

Ser viudo o viuda y tener sesenta y cinco años o más.

b) Que su base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no sea superior a 20.000 euros anuales.

c) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10 por 100 de los rendimientos netos del sujeto pasivo.

1.2. Los contribuyentes pueden deducir el 10 por 100, hasta un máximo de 600 euros anuales, de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de

alquiler de la vivienda habitual, siempre que en la fecha de devengo pertenezcan a una familia numerosa y cumplan los requisitos establecidos por las letras b) y c) del apartado 1.1.

1.3. En el caso de tributación conjunta, si alguno de los declarantes se encuentra en alguna de las circunstancias especificadas por la letra a) del apartado 1.1 y por el apartado 1.2, el importe máximo de la deducción es de 600 euros, y el de la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, de la unidad familiar, es de 30.000 euros.

1.4. Esta deducción sólo puede aplicarse una vez, con independencia de que en un mismo sujeto pasivo pueda concurrir más de una circunstancia de las establecidas por la letra a) del apartado 1.1.

1.5. Una misma vivienda no puede dar lugar a la aplicación de un importe de deducción superior a 600 euros. De acuerdo con ello, si en relación con una misma vivienda resulta que más de un contribuyente tiene derecho a la deducción conforme a este precepto, cada uno de ellos podrá aplicar en su declaración una deducción por este concepto por el importe que se obtenga de dividir la cantidad resultante de la aplicación del 10 por 100 del gasto total o el límite máximo de 600 euros, si procede, por el número de declarantes con derecho a la deducción.

1.6. Esta deducción es incompatible con la compensación por deducción en el arrendamiento de vivienda establecida por la letra b) del apartado 1 de la disposición transitoria cuarta de la Ley del Estado 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1.7. Son familias numerosas las que define la Ley 25/1971, de 19 de junio, de Protección a la Familia Numerosa, teniendo en cuenta las modificaciones que de este concepto han introducido las Leyes del Estado 42/1994, de 30 de diciembre, y 8/1998, de 14 de abril.

1.8. Los contribuyentes deben identificar al arrendador o arrendadora de la vivienda haciendo constar su NIF en la correspondiente declaración-liquidación.

1.9. A efectos de la aplicación de esta deducción, y de conformidad con el artículo 112 de la Ley General Tributaria, las entidades gestoras de la Seguridad Social deben facilitar la información relativa a las personas que han estado en paro durante más de ciento ochenta y tres días durante el ejercicio.

2. Deducción por inversión en la vivienda habitual.

2.1 **(13)** (..) Con efectos desde el 1 de enero de 2010 y en el marco de competencias normativas que define el artículo 46.1 de la Ley del Estado 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias,se establecen los siguientes porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual en el tramo autonómico:

a) Con carácter general, el 6%, excepto los supuestos a que hace referencia apartado 2.2. en que el porcentaje es del 9%.

b) Si se trata de las obras de adecuación de la vivienda habitual de personas con discapacidad a que hace referencia el número 4 del artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no-residentes y sobre el Patrimonio, el 12%

2.2 Solo pueden aplicar el porcentaje incrementado establecido por la letra a del apartado anterior los contribuyentes que cumplen alguna de las siguientes condiciones:

a) Tener treinta y dos años o menos en la fecha de devengo del impuesto, siempre que su base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no sea superior a 30.000 euros. En el caso de tributación conjunta, este límite se computa de manera individual para cada uno de los contribuyentes que tenga derecho a la deducción por haber realizado inversiones en la vivienda habitual durante el ejercicio.

b) Haber estado en el paro durante ciento ochenta y tres días o más durante el ejercicio.

c) Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

d) Formar parte de una unidad familiar que incluya por lo menos un hijo en la fecha de devengo del impuesto.

2.3 Al efecto de la aplicación de esta deducción, de conformidad con el artículo 94 de la Ley general tributaria, las entidades gestoras de la Seguridad Social deben facilitar la información relativa a las personas que han estado en el paro más de ciento ochenta y tres días durante el ejercicio.

3. Deducción por el pago de intereses de préstamos al estudio universitario de tercer ciclo.

Los contribuyentes pueden deducir el importe de los intereses pagados en el período impositivo correspondientes a los préstamos concedidos a través de la Agencia de Gestión de Ayudas Universitarias e Investigación para la financiación de estudios universitarios de tercer ciclo.

4. (..) (14)

(**5. Requisitos para la aplicación de las deducciones.**

Las deducciones establecidas por los apartados 1 a 4 quedan condicionadas a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinen su aplicabilidad.

(...)

.....

(13) Apartado modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por la disposición adicional tercera de la Ley 19/2010, de 7 de junio, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (DOGC 11/06/2010 - BOE 08/07/2010).

(14) Apartado derogado por la disposición derogatoria 1.e) de la Ley 26/2009, de 23 diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas (DOGC 31/12/2009 - BOE 18/01/2010).

LEY 7/2004, DE 16 DE JULIO, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.

(DOGC 21/07/2004 - BOE 29-09-2004).

Artículo 1. Deducción para los contribuyentes que queden viudos.

1. Con efectos desde 1 de enero de 2004, en la parte correspondiente a la comunidad autónoma de la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas, los contribuyentes que queden viudos durante el ejercicio pueden aplicarse una deducción de 150 euros. Esta deducción es aplicable a la declaración correspondiente al ejercicio en el que los contribuyentes queden viudos y en los dos ejercicios inmediatamente posteriores.

2. Si la persona contribuyente que queda viuda tiene a su cargo uno o más descendientes que, de conformidad con el artículo 43 del Real decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, computan a efectos de aplicar el mínimo por descendientes, puede aplicarse una deducción de 300 euros en la declaración correspondiente al ejercicio en el que la persona contribuyente queda viuda, y a los dos ejercicios inmediatamente posteriores, siempre y cuando los descendientes mantengan los requisitos para computar a efectos de aplicar dicho mínimo.

(...)

Disposición transitoria primera. Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas que hayan quedado viudos durante los años 2002 o 2003 pueden aplicarse la deducción establecida por el artículo 1 de la presente Ley, con los mismos requisitos y condiciones, en las declaraciones correspondientes a los ejercicios que se especifican a continuación:

a) En el caso de que la persona contribuyente haya quedado viuda en el año 2002, la deducción sólo es de aplicación en la declaración liquidación del ejercicio 2004.

b) En el caso de que la persona contribuyente haya quedado viuda en el año 2003, la deducción sólo es de aplicación en las declaraciones liquidaciones de los ejercicios 2004 y 2005.

.....

LEY 21/2005, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FINANCIERAS.

(DOGC 31/12/2005 - BOE 08/02/2006).

Artículo 14. Deducciones en la cuota del IRPF por donaciones a determinadas entidades. (15)

1. En la parte correspondiente a la Comunidad Autónoma de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puede aplicarse, junto con la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas por la Ley del Estado Reguladora del Impuesto, una deducción por donativos a favor del Institut d'Estudis Catalans y de fundaciones o asociaciones que tengan por finalidad el fomento de la lengua catalana y que figuren en el censo de estas entidades que elabora el departamento competente en materia de política lingüística. El importe de la deducción se fija en el 15% de las cantidades donadas, con el límite máximo del 10% de la cuota íntegra autonómica.

2. También son objeto de la deducción los donativos que se hagan a favor de centros de investigación adscritos a universidades catalanas y los promovidos o participados por la Generalidad, que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos. El importe de la deducción se fija, en este caso, en el 25% de las cantidades donadas, con el límite máximo del 10% de la cuota íntegra autonómica.

3. Las deducciones establecidas por este artículo quedan condicionadas a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinan su aplicabilidad. En particular, las entidades beneficiarias de estos donativos deben enviar a la Agencia Tributaria de Cataluña, dentro de los primeros veinte días de cada año, una relación de las personas físicas que han efectuado donativos durante el año anterior, con la indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.

4. Mediante una orden del consejero de Economía y Finanzas puede regularse, si procede, el procedimiento y el modelo de envío de la información a que se refiere el apartado 3».

.....

LEY 5/2007, DE 4 DE JULIO, DE MEDIDAS FISCALES Y FINANCIERAS.

(DOGC 06/07/2007 - BOE 03/08/2007).

(...)

Disposición transitoria. Compensaciones fiscales.

Los contribuyentes que hayan adquirido su vivienda habitual antes del 20 de enero de 2006 y tengan derecho a la deducción por adquisición de vivienda, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido por la presente ley para la deducción autonómica mencionada los resulte menos favorable que el regulado por la Ley 31/2002, del 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, como consecuencia de la supresión de los porcentajes de deducción incrementados por la utilización de financiación ajena, tienen derecho a la compensación fiscal en los términos que establezca la Ley de presupuestos.

.....

LEY 16/2007, DE 21 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS DE LA GENERALIDAD DE CATALUÑA 2008.

(DOGC 21/12/2007).

(...)

Disposición transitoria. Compensación fiscal por la deducción por inversión en la vivienda habitual.

1. De conformidad con la disposición transitoria de la Ley 5/2007, de 4 de julio, de medidas fiscales y fi-

(15) Nueva redacción otorgada, con efectos desde el 1 de enero de 2009, por el artículo 32 de la Ley 16/2008, de 23 diciembre, de Medidas fiscales y financieras (DOGC 31/12/2008 - BOE 26/01/2009).

nancieras, y de acuerdo con lo establecido por la Ley de presupuestos generales del Estado para 2008, con relación a la compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual en 2007, debe entenderse que, en el territorio de Cataluña, el importe del incentivo teórico es el resultado de aplicar a las cantidades invertidas en 2007 en la adquisición de la vivienda habitual los porcentajes de deducción que determina el artículo 1.2 de la Ley 21/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, en la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006.

2. Al efecto de lo establecido por el apartado 1, el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda no puede ser inferior al que resultaría de aplicar el porcentaje de deducción correspondiente de los que determinan los apartados 2.1 y 2.2 del artículo 1 de la Ley 21/2002, para los supuestos de que no se utilice financiación ajena, en la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006.

.....

LEY 16/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y FINANCIERAS

(DOGC 31/12/2008-BOE 26/01/2009).

(...)

Artículo 33. Deducción por rehabilitación de la vivienda habitual.

Se modifica el artículo 3 del Decreto ley 1/2008, de 1 de julio, de medidas urgentes en materia fiscal y financiera, que queda redactado del siguiente modo:

"Artículo 3. Deducción por rehabilitación de la vivienda habitual.

1. Con efectos desde el 1 de enero de 2008 y sin perjuicio de la aplicación del tramo autonómico de la deducción por inversión en la vivienda habitual de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 78.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, se establece en la parte correspondiente a la comunidad autónoma de la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas una deducción del 1,5% de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la rehabilitación de la vivienda que constituya o deba constituir la vivienda habitual del contribuyente o la contribuyente.

2. La base máxima de la deducción regulada por el presente artículo se establece en el importe aprobado por la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas como base máxima de la deducción por inversión en la vivienda habitual".

Artículo 34. Deducción en la cuota del IRPF por donaciones a determinadas entidades en beneficio del medio ambiente, la conservación del patrimonio natural y de custodia del territorio.

1. En la parte correspondiente a la comunidad autónoma de la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas, puede aplicarse, junto con la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas por la Ley del Estado reguladora del impuesto, una deducción por donativos a favor de fundaciones o asociaciones que figuren en el censo de entidades ambientales vinculadas a la ecología y a la protección y mejora del medio ambiente del departamento competente en esta materia.

2. El importe de la deducción se fija en el 15% de las cantidades donadas, con el límite máximo del 5% de la cuota íntegra autonómica.

3. La deducción establecida por este artículo queda condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinen su aplicabilidad. En particular, las entidades beneficiarias de estos donativos deben enviar a la Agencia Tributaria de Cataluña, dentro de los primeros veinte días de cada año, una relación de las personas físicas que han efectuado donativos durante el año anterior, con la indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.

.....

LEY 26/2009, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS.

(DOGC 31/12/2009-BOE 18/01/2010)

Artículo 20. Deducción en concepto de inversión por un ángel inversor por la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación

1. El contribuyente o la contribuyente puede aplicarse, en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la parte correspondiente a la Comunidad Autónoma, y con efecto desde el 1 de enero de 2010, una deducción del 20% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles a que se refiere el apartado 2. El importe máximo de esta deducción es de 4.000 euros.

2. Para poder aplicar la deducción establecida por el apartado 1 deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

a) La participación conseguida por el contribuyente o la contribuyente computada junto con las del cónyuge o la cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior al 40% del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto.

b) La entidad en la que hay que materializar la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:

Primero. Debe tener naturaleza de sociedad anónima, sociedad limitada, sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral.

Segundo. Debe tener el domicilio social y fiscal en Cataluña.

Tercero. Debe desempeñar una actividad económica. A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.8.dos.a de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Cuarto. Debe contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

Quinto. En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil debe haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación.

c) El contribuyente o la contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión, pero en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección. Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión.

d) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

e) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años.

f) Los requisitos establecidos por los apartados segundo, tercero y cuarto del apartado 2. b , y el límite máximo de participación regulado por el apartado 2. a, deben cumplirse durante un período mínimo de tres años a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o constitución que origine el derecho a la deducción.

3. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos por los apartados 2. a , 2. e y 2. f comporta la pérdida del beneficio fiscal y el contribuyente o la contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados

Artículo 21. Deducción por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil

1. Con efecto desde el 1 de enero de 2010, en la parte de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la Comunidad Autónoma, el contribuyente o la contribuyente puede aplicarse una deducción del 20% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital suscritos por medio del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil aprobado por Acuerdo del Gobierno del Estado en el Consejo de Ministros del 30 de diciembre de 2005 y regulado por las circulares 1, 2, 3 y 4 del Mercado Alternativo Bursátil. El importe máximo de esta deducción es de 10.000 euros.

2. Para poder aplicar la deducción a la que se refiere el apartado 1 deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) La participación conseguida por el contribuyente o la contribuyente en la sociedad objeto de la inversión no puede ser superior al 10% de su capital social.

b) Las acciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente o la contribuyente durante un período de dos años, como mínimo.

c) La sociedad objeto de la inversión debe tener el domicilio social y fiscal en Cataluña, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.8. dos.a de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. El incumplimiento de los requisitos anteriores durante el plazo de dos años a contar desde la fecha de adquisición de la participación comporta la pérdida del beneficio fiscal y el contribuyente o la contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la aplicación de la deducción que se ha convertido en improcedente, junto con los intereses de demora devengados.

.....

LEY 19/2010, DE 7 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE DONACIONES Y SUCESIONES.

(DOGC 11/06/2010-BOE 08/07/2010)

Disposición adicional Tercera. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. Con efectos a partir del 1 de enero de 2010, y en el marco de competencias normativas que define el artículo 46.1 de la Ley del Estado 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se aprueba la siguiente escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,5

2. (16) Con efectos a partir del 1 de enero de 2010, y en el marco de competencias normativas a que se refiere el apartado 1, se modifican los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual que establece el artículo 1.2 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, que pasan a ser los siguientes:

a) Con carácter general, el 6%, excepto los supuestos a que hace referencia el párrafo 2 del mencionado artículo 1.2 de la Ley 31/2002, en que el porcentaje es del 9%.

b) Si se trata de las obras de adecuación de la vivienda habitual de personas con discapacidad a que hace referencia el número 4 del artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no-residentes y sobre el Patrimonio, el 12%.

(16) La modificación operada por esta disposición adicional está incorporada al artículo 1.2 de la Ley 31/2002. Véase la página 754 anterior.

EXTREMADURA

DECRETO LEGISLATIVO 1/2006, DE 12 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(DOE 23/12/2006).

Artículo 1. Deducción por adquisición de vivienda para jóvenes y para víctimas del terrorismo con residencia en la Comunidad Autónoma de Extremadura.

1. El contribuyente podrá aplicar sobre la cuota íntegra autonómica una deducción del 3 por 100 de las cantidades satisfechas durante el período impositivo para la adquisición de una vivienda nueva situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, acogida a determinadas modalidades de vivienda de protección pública, que constituya o vaya a constituir la primera residencia habitual del contribuyente, con excepción hecha de la parte de las mismas correspondientes a intereses.

Para la práctica de esta deducción se requerirá que el contribuyente tenga su residencia habitual en Extremadura, que su edad a la fecha de devengo del Impuesto sea igual o inferior a 35 años y que la suma de la base imponible general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no supere 19.000 euros.

A efectos de este apartado se considerará vivienda nueva aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta.

Las modalidades de protección pública citadas en el apartado primero son únicamente las contempladas en el artículo 23 de la Ley 3/2001, de 26 de abril, sobre normas reguladoras de la Calidad, Promoción y Acceso de Viviendas en Extremadura, referidas a viviendas de protección oficial promovidas de forma pública o privada y viviendas de Promoción Pública.

La base máxima de esta deducción vendrá constituida por el importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual contemplada por la normativa estatal.

La deducción establecida en este apartado requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente, al finalizar el período de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al inicio del mismo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. A la misma deducción y con los mismos requisitos establecidos en los párrafos anteriores, sin que ambas puedan simultanearse, tendrán derecho las personas que tengan la condición de víctimas del terrorismo o, en su defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con las mismas, sin que sean de aplicación los límites de edad reflejados en el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo.

Artículo 2. Deducción por trabajo dependiente.

Los contribuyentes que perciban retribuciones del trabajo dependiente, cuyos rendimientos íntegros por tal concepto no superen la cantidad de 15.000 euros anuales, tendrán derecho a una deducción de 120 euros, sobre la cuota íntegra autonómica, siempre que los rendimientos íntegros procedentes de las demás fuentes de renta no excedan de 600 euros.

Artículo 3. Deducciones por donaciones y por la realización de ciertos actos relativos a Bienes del Patrimonio Cultural Extremeño.

1. Los contribuyentes tendrán derecho a deducir, sobre la cuota íntegra autonómica, el 10 por 100 del valor administrativamente comprobado de las donaciones puras y simples efectuadas en favor de la Comunidad Autónoma de Extremadura durante el período impositivo de bienes integrantes del Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño que se hallen inscritos en el Inventario General del citado patrimonio.

2. También habrá derecho a deducir, sobre la citada cuota, el 5 por 100 de las cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes pertenecientes al Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño inscritos en el Inventario del Patrimonio Histórico y Cultural de Extremadura, siempre y cuando dichos bienes puedan ser visitados por el público.

3. El importe total de las deducciones a que se refieren los dos apartados anteriores no podrá exceder, en conjunto, de 300 euros.

Artículo 4. Deducción por alquiler de vivienda habitual para menores de 35 años, familias numerosas y minusválidos.

1. El contribuyente podrá aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción del 10% de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de su vivienda habitual, con el límite de 300 euros anuales, siempre y cuando se cumplan los requisitos siguientes:

1º) Que concurra en el contribuyente alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que tenga en la fecha de devengo del impuesto menos de 35 años cumplidos. En caso de tributación conjunta, el requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges, o, en su caso, el padre o la madre.

b) Que forme parte de una familia que tenga la consideración legal de numerosa.

c) Que padezca una discapacidad física, psíquica o sensorial, siempre que tenga la consideración legal de minusválido con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

2º) Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por el mismo.

3º) (...)**(17)**

4º) Que se haya satisfecho por el arrendamiento y, en su caso, por sus prórrogas el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

5º) Que el contribuyente no tenga derecho durante el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual, con excepción de las cantidades depositadas en cuentas vivienda.

6º) Que ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute de otra vivienda situada a menos de 75 kilómetros de la vivienda arrendada.

7º) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en declaración individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

2. Una misma vivienda no puede dar lugar a la aplicación de un importe de deducción superior a 300 euros. Si con relación a una misma vivienda dos o más contribuyentes tuvieran derecho a la deducción, su importe se prorrateará entre ellos.

Artículo 5. Deducción por cuidado de familiares discapacitados.

El contribuyente podrá deducir de la cuota íntegra autonómica 150 euros por cada ascendiente o descendiente con discapacidad física, psíquica o sensorial que tenga la consideración legal de minusválido con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, según el baremo a que se refiere el artículo 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio. Para que haya lugar a la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que el ascendiente o descendiente discapacitado conviva de forma ininterrumpida al menos durante la mitad del período impositivo con el contribuyente. Cuando dos o más contribuyentes con el mismo grado de parentesco tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de una misma persona, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. Cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco respecto del discapacitado, la aplicación de la deducción corresponderá al de grado más cercano.

b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente no sea superior a 19.000 euros en declaración individual, o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta. Existiendo más de un contribuyente que conviva con el discapacitado, y para el caso de que sólo uno de ellos reúna el requisito del límite de renta, éste podrá aplicarse la deducción completa.

c) Que la renta general y del ahorro del ascendiente o descendiente discapacitado no sean superiores al doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), incluidas las exentas, ni tenga obligación legal de presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio.

d) Que se acredite la convivencia efectiva por los Servicios Sociales de base o por cualquier otro organismo público competente.

Artículo 6. Deducción por acogimiento de menores.

Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 250 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar simple, permanente o preadoptivo, administrativo o judicial, siempre que convivan con el menor más de 183 días durante el período impositivo. Si el tiempo de convivencia durante el período impositivo fuera inferior a 183 días y superior a 90 días, el importe de la deducción por cada menor acogido será de 125 euros.

No dará lugar a esta deducción el supuesto de acogimiento familiar preadoptivo cuando la adopción del menor se produzca durante el período impositivo.

En el caso de acogimiento de menores por matrimonio, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, si optaran por la tributación individual.

Si, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de Parejas de Hecho, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, el acogimiento de menores se realizara por parejas de hecho, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de sus miembros.

Artículo 7. Importe máximo de las deducciones.

Una vez aplicadas las deducciones recogidas en los seis artículos anteriores, y las establecidas por la normativa del Estado que procedan, la parte autonómica de la cuota líquida no podrá ser negativa. Si la suma de las deducciones arrojara una cantidad superior a la parte autonómica de la cuota líquida, esta última será igual a cero.

GALICIA

LEY 7/2002, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y DE RÉGIMEN ADMINISTRATIVO.

(DOG 30/12/2002 - BOE 29/01/2003).

Artículo 2.º Deducción por alquiler de vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En ejercicio de las competencias atribuidas por Ley 18/2002, de 1 de julio, de régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, y de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 38 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, se establece la siguiente deducción en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas:

Por alquiler de la vivienda habitual:

El contribuyente podrá deducir el 10 por 100, con un límite de 300 euros por contrato de arrendamiento, de las cantidades que hubiera satisfecho durante el período impositivo en concepto de alquiler de su vivienda

(17) Apartado 3º derogado por la disposición derogatoria única de la Ley 6/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2008.

habitual, siempre y cuando concurran los siguientes requisitos:

a) Que su edad, en la fecha del devengo del impuesto, sea igual o inferior a treinta y cinco años.

b) Que la fecha del contrato de arrendamiento sea posterior a 1 de enero de 2003.

c) Que hubiera constituido el depósito de la fianza a que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de arrendamientos urbanos, en el Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo.

d) Que la base imponible del período, antes de la aplicación de las reducciones por mínimo personal o familiar, no sea superior a 22.000 euros.

Cuando, cumpliendo estos requisitos, dos contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, el importe total de la misma, sin exceder del límite establecido por contrato de arrendamiento, se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

En caso de tributación conjunta el requisito de la edad habrá de cumplirlo al menos uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre.

La práctica de esta deducción quedará condicionada a la justificación documental del presupuesto de hecho y de los requisitos que determinan su aplicabilidad.

.....

LEY 14/2004, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS Y DE RÉGIMEN ADMINISTRATIVO.

(DOG 30/12/2004 - BOE 03/02/2005).

Artículo 1. Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

1. Se aprueban las siguientes deducciones de la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta:

1) Por nacimiento o adopción de hijos.

Por cada hijo nacido o adoptado en el periodo impositivo, que conviva con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto, 300 euros.

En caso de parto múltiple esta deducción ascenderá a 360 euros por cada hijo. La deducción se extenderá a los dos periodos impositivos siguientes al nacimiento o adopción, siempre que el hijo nacido o adoptado conviva con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto que les corresponda a cada uno de ellos, según las siguientes cuantías y límites de renta:

300 euros, siempre que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar a efectos del IRPF estuviera comprendida entre 22.001 y 31.000 euros.

360 euros, siempre que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar a efectos del IRPF fuera menor o igual a 22.000 euros.

Cuando, en el periodo impositivo del nacimiento o adopción, o en los dos siguientes, los hijos convivan con ambos progenitores la deducción se practicará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

2) Por familia numerosa.

El contribuyente que posea el título de familia numerosa en la fecha de devengo del impuesto podrá deducir las siguientes cantidades:

250 euros, cuando se trate de familias numerosas de categoría general.

400 euros, cuando se trate de familias numerosas de categoría especial.

Cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto tenga un grao de minusvalía igual o superior al 65%, la deducción anterior será de 500 y 800 euros respectivamente.

Esta deducción la practicará el contribuyente con el que convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Cuando convivan con más de uno, el importe será prorrateado por partes iguales.

3) Por cuidado de hijos menores.

Los contribuyentes que por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada del hogar o en guarderías podrán deducir el 30% de las cantidades satisfechas en el periodo, con el límite máximo de 200 euros, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que en la fecha de devengo del impuesto los hijos tengan tres o menos años de edad.

b) Que ambos padres realicen una actividad por cuenta propia o ajena, por la que estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

c) Que, en el supuesto de que la deducción sea aplicable por gastos de una persona empleada del hogar, ésta esté dada de alta en el régimen especial de empleadas del hogar de la Seguridad Social.

d) Que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar a efectos del IRPF no exceda de 22.000 euros en tributación individual o de 31.000 euros en tributación conjunta.

Cuando más de un contribuyente tenga derecho a la aplicación de esa deducción respecto de los mismos descendientes, su importe será prorrateado entre ellos.

4) Por sujetos pasivos minusválidos, de edad igual o superior a sesenta y cinco años, que precisen ayuda de terceras personas.

Los contribuyentes de edad igual o superior a sesenta y cinco años afectados por un grado de minusvalía igual o superior al 65% y que precisen ayudas de terceras personas podrán aplicar una deducción del 10% de las cantidades satisfechas a los terceros, con un límite máximo de 600 euros, siempre que:

a) La base imponible total menos los mínimos personal y familiar a efectos del IRPF no exceda de 22.000 euros en tributación individual o de 31.000 euros en tributación conjunta.

b) Se acredite la necesidad de la ayuda de terceras personas.

c) El contribuyente no sea usuario de residencias públicas o concertadas de la Comunidad Autónoma de

Galicia o beneficiario del cheque asistencial de la Xunta de Galicia.

5) Por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos.

Los contribuyentes que durante el ejercicio accedan a internet mediante la contratación de líneas de alta velocidad podrán deducir el 30% de las cantidades satisfechas en el concepto de cuota de alta y cuotas mensuales, con un límite máximo de 100 euros y según los siguientes requisitos:

a) Sólo podrá aplicarse en el ejercicio en que se suscribe el contrato de conexión a líneas de alta velocidad.

b) La línea de alta velocidad contratada estará destinada al uso exclusivo del hogar y no estará vinculada al ejercicio de cualquier actividad empresarial o profesional.

c) No resultará aplicable si el contrato de conexión supone simplemente un cambio de compañía prestadora del servicio y el contrato con la compañía anterior se realizó en otro ejercicio. Tampoco resultará aplicable cuando se contrate la conexión a una línea de alta velocidad y el contribuyente mantenga, al mismo tiempo, otras líneas contratadas en ejercicios anteriores.

d) El límite máximo de la deducción se aplica respecto a todas las cantidades satisfechas durante el ejercicio, bien correspondan a un solo contrato de conexión o bien a varios que se mantengan simultáneamente.

2. La práctica de las deducciones a que se refiere el punto anterior quedará condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente del supuesto de hecho y los requisitos que determinen su aplicabilidad.

.....

LEY 14/2006, DE 28 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA PARA EL AÑO 2007.

(DOG 29/12/2006 - BOE 06/02/2007).

Artículo 52. Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Para el fomento del autoempleo de los hombres menores de 35 años y las mujeres, cualquiera que sea su edad.

Uno. Se aprueba la siguiente deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta, que consiste en que los hombres menores de treinta y cinco años y las mujeres, cualquiera que sea su edad, que causen alta en el censo de empresarios profesionales y retenedores por primera vez durante el periodo impositivo y mantengan dicha situación durante un año natural podrán deducir 300 euros en el periodo impositivo en que se produzca el alta, siempre que desarrollen su actividad en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia.

COMUNIDAD DE MADRID

DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, DE 21 OCTUBRE POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE MADRID EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(BOCM 25/10/2010). Rectificación (BOCM 22/11/2010).

Artículo 1. Escala autonómica

La escala autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la siguiente:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	11,60
17.707,20	2.054,04	15.300,00	13,70
33.007,20	4.150,14	20.400,00	18,30
53.407,20	7.883,34	Resto	21,40

Artículo 2. Mínimos por descendientes. (18)

Para el cálculo del gravamen autonómico de la Comunidad de Madrid se aplicarán los siguientes importes de mínimos por descendientes en sustitución de los establecidos en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio:

– 1.836 euros anuales por el primer descendiente que genere derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.

– 2.040 euros anuales por el segundo.

– 4.039,20 euros anuales por el tercero.

– 4.600,20 euros anuales por el cuarto y siguientes.

Cuando el descendiente sea menor de tres años, la cuantía que corresponda al mínimo por descendientes, de las indicadas en este artículo, se aumentará en 2.244 euros anuales.

Artículo 3. Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica

Se establecen las siguientes deducciones en la cuota íntegra autonómica:

1. Por nacimiento o adopción de hijos.

2. Por adopción internacional de niños.

3. Por acogimiento familiar de menores.

4. Por acogimiento no remunerado de mayores de sesenta y cinco años y/o discapacitados.

5. Por arrendamiento de vivienda habitual por menores de treinta y cinco años.

6. Por donativos a fundaciones.

(18) Conforme a la disposición final cuarta del Decreto Legislativo 1/2010, los mínimos por descendientes surtirán efectos desde 1 de enero de 2010.

7. Por el incremento de los costes de la financiación ajena para la inversión en vivienda habitual derivado del alza de los tipos de interés.

8. Por gastos educativos.

9. Por inversión en vivienda habitual de nueva construcción.

10. Deducción complementaria al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

11. Para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos.

12. Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación.

13. Para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de treinta y cinco años.

14. Por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil.

Artículo 4. Deducción por nacimiento o adopción de hijos.

1. Los contribuyentes podrán deducir las siguientes cantidades por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo:

a) 600 euros si se trata del primer hijo.

b) 750 euros si se trata del segundo hijo.

c) 900 euros si se trata del tercer hijo o sucesivos.

2. En el caso de partos o adopciones múltiples las cuantías anteriormente citadas se incrementarán en 600 euros por cada hijo.

3. Solo tendrán derecho a practicar la deducción los padres que convivan con los hijos nacidos o adoptados. Cuando los hijos nacidos o adoptados convivan con ambos progenitores el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

4. Para determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado se atenderá a los hijos que convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto, computándose a dichos efectos tanto los hijos naturales como los adoptivos.

Artículo 5. Deducción por adopción internacional de niños.

1. En el supuesto de adopción internacional, los contribuyentes podrán deducir 600 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo.

Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando así resulte de las normas y convenios aplicables a esta materia.

2. Esta deducción es compatible con la deducción por nacimiento o adopción de hijos regulada en el artículo 4 de esta Ley.

3. Cuando el niño adoptado conviva con ambos padres adoptivos y estos optasen por tributación individual, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Artículo 6. Deducción por acogimiento familiar de menores.

1. Los contribuyentes podrán deducir, por cada menor en régimen de acogimiento familiar simple, permanente o preadoptivo, administrativo o judicial, siempre que convivan con el menor durante más de ciento ochenta y tres días del período impositivo, las siguientes cantidades:

a) 600 euros si se trata del primer menor en régimen de acogimiento familiar.

b) 750 euros si se trata del segundo menor en régimen de acogimiento familiar.

c) 900 euros si se trata del tercer menor en régimen de acogimiento familiar o sucesivo.

2. A efectos de determinación del número de orden del menor acogido solamente se computarán aquellos menores que hayan permanecido en dicho régimen durante más de ciento ochenta y tres días del período impositivo. En ningún caso, se computarán los menores que hayan sido adoptados durante dicho período impositivo por el contribuyente.

3. No dará lugar a esta deducción el supuesto de acogimiento familiar preadoptivo cuando se produjera la adopción del menor durante el período impositivo, sin perjuicio de la aplicación de la deducción establecida en el artículo 4 de esta Ley.

4. En el supuesto de acogimiento de menores por matrimonios o uniones de hecho, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

Artículo 7. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de sesenta y cinco años y/o discapacitados

1. Los contribuyentes podrán deducir 900 euros por cada persona mayor de sesenta y cinco años o discapacitada con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100, que conviva con el contribuyente durante más de ciento ochenta y tres días al año en régimen de acogimiento sin contraprestación, cuando no diera lugar a la obtención de ayudas o subvenciones de la Comunidad de Madrid.

2. No se podrá practicar la presente deducción en el supuesto de acogimiento de mayores de sesenta y cinco años, cuando el acogido esté ligado al contribuyente por un vínculo de parentesco de consanguinidad o de afinidad de grado igual o inferior al cuarto.

3. Cuando la persona acogida genere el derecho a la deducción para más de un contribuyente simultáneamente, el importe de la misma se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

Artículo 8. Deducción por arrendamiento de vivienda habitual por menores de treinta y cinco años

Los contribuyentes menores de treinta y cinco años podrán deducir el 20 por 100, con un máximo de 840 euros, de las cantidades que hayan satisfecho en el período impositivo por el arrendamiento de su vivienda habitual. Solo se tendrá derecho a la deducción cuando las cantidades abonadas por el arrendamiento de

la vivienda habitual superen el 10 por 100 de la base imponible, entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente.

Artículo 9. Deducción por donativos a fundaciones

1. Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones que cumplan con los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo , de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, y persigan fines culturales, asistenciales, educativos o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a estos.

2. En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que este haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

Artículo 10. Deducción por el incremento de los costes de la financiación ajena para la inversión en vivienda habitual derivado del alza de los tipos de interés

1. Los contribuyentes que tengan derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, cuando dicha inversión se efectúe con financiación ajena, podrán aplicar una deducción por el incremento de los costes financieros derivado de la variación de los tipos de interés.

2. Serán requisitos necesarios para la aplicación de esta deducción los siguientes:

a) Que la inversión en vivienda habitual se realice mediante un préstamo hipotecario concertado con entidad financiera a tipo de interés variable.

b) Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda o la adecuación de la vivienda para personas con discapacidad, para las que se haya solicitado el préstamo hipotecario, se haya efectuado antes del inicio del período impositivo.

3. La deducción a practicar será el resultado de aplicar el porcentaje de deducción a la base de deducción determinados ambos en la forma señalada en los números siguientes.

4. El porcentaje de deducción vendrá determinado por el producto de multiplicar por 100 una fracción en la que, en el numerador, figurará la diferencia entre el valor medio del índice Euríbor a un año, en el año al que se refiere el ejercicio fiscal, y el mismo índice del año 2007, y en el denominador figurará el valor medio del índice Euríbor a un año, en el año al que se refiere el ejercicio fiscal. Ambos índices serán los que resulten de los datos publicados por el Banco de España. El porcentaje así obtenido se expresará con dos decimales.

No será aplicable esta deducción en el caso en que el porcentaje al que se refiere al párrafo anterior sea negativo.

5. La base de deducción se determinará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

1.º Se determinará el importe total de los intereses satisfechos en el período impositivo por el contribuyente que den lugar a su vez a deducción por inversión en vivienda habitual y con el límite anual de 9.015 euros. A dicho importe se le detraerán las cantidades obtenidas de los instrumentos de cobertura del riesgo de variación del tipo de interés variable de préstamos hipotecarios a que se refieren los artículos 7.t) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, y 19 de la Ley 36/2003, de 11 noviembre, de Medidas de Reforma Económica.

2.º La cantidad anterior se multiplicará por el o los coeficientes que resulten de aplicación de los que a continuación se indican:

a) Si el contribuyente tiene derecho a la compensación a que se refiere la letra c) de la disposición transitoria decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio: 0,80 a los primeros 4.507 euros de intereses satisfechos y 0,85 al resto de los intereses satisfechos hasta el máximo de 9.015 euros.

b) En el resto de supuestos: 0,85.

3.º La base de deducción se obtendrá de multiplicar 0,33 por el resultado obtenido en el punto anterior.

6. A los efectos de la presente deducción se considerará vivienda habitual e inversión en la misma a las así definidas por la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 11. Deducción por gastos educativos

1. Los contribuyentes podrán deducir el 10 por 100 de los gastos educativos a que se refiere el apartado siguiente originados durante el período impositivo por los hijos o descendientes por los que tengan derecho al mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

2. La base de deducción estará constituida por las cantidades satisfechas por los conceptos de escolaridad y adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar de los hijos o descendientes durante las etapas de Educación Básica Obligatoria, a que se refieren los artículos 3.3 y 4 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo , de Educación, así como por la enseñanza de idiomas, tanto si esta se imparte como actividad extraescolar como si tiene el carácter de educación de régimen especial. Dicha base de deducción se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de la Comunidad de Madrid o de cualquier otra Administración Pública que cubran todos o parte de los gastos citados.

3. La cantidad a deducir por este concepto no excederá de 500 euros por cada uno de los hijos o descendientes que generen el derecho a la deducción.

4. Solo tendrán derecho a practicar la deducción los padres o ascendientes que convivan con sus hijos o descendientes escolarizados. Cuando un hijo o descendiente conviva con ambos padres o ascendientes, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, en caso de que optaran por tributación individual.

Artículo 12. Deducción por inversión en vivienda habitual de nueva construcción. (19)

Los contribuyentes que tengan derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, podrán aplicar una deducción adicional del 1 por 100 de acuerdo con los siguientes requisitos:

1.º La vivienda adquirida debe ser de nueva construcción. Se entenderá que se trata de una vivienda de nueva construcción cuando dé lugar a una primera entrega tal y como se define en el artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.º No se aplicará esta deducción por:

a) Las obras de rehabilitación de la vivienda propia ni por las obras e instalaciones de adecuación en la misma.

b) Cantidades depositadas en las cuentas vivienda a que se refiere el artículo 56 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.º La base de esta deducción y sus límites serán los mismos que los de la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

4.º En lo no previsto en los puntos anteriores se aplicará la normativa regulada en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2008.

Artículo 13. Deducción complementaria al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual

1. Los contribuyentes que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2008, hubieran tenido derecho a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual podrán aplicarse una deducción complementaria al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual cuyo importe será la diferencia entre:

a) El importe correspondiente al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual que resulte de aplicar la normativa vigente a 31 de diciembre de 2008.

b) El importe correspondiente al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual que resulte de aplicar la normativa vigente en el ejercicio en que se aplique.

2. No resultará de aplicación la presente deducción cuando el resultado de la operación anterior sea negativo.

Artículo 14. Deducción para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos

Los contribuyentes que tengan dos o más descendientes que generen a su favor el derecho a la aplicación del correspondiente mínimo establecido por la normativa reguladora del impuesto y cuya suma de bases imponibles no sea superior a 24.000 euros podrán aplicar una deducción del 10 por 100 del importe resultante de minorar la cuota íntegra autonómica en el resto de deducciones autonómicas aplicables en la Comunidad de Madrid y la parte de deducciones estatales que se apliquen sobre dicha cuota íntegra autonómica.

Para calcular la suma de bases imponibles se adicionarán las siguientes:

a) Las de los contribuyentes que tengan derecho, por los mismos descendientes, a la aplicación del mínimo correspondiente tanto si declaran individual como conjuntamente.

b) Las de los propios descendientes que dan derecho al citado mínimo.

A estos efectos, para cada contribuyente, se considerará como base imponible a la suma de la base imponible general y del ahorro.

Artículo 15. Deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación.

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, siempre que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que inviertan.

2. El límite de deducción aplicable será de 4.000 euros anuales.

3. Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que, como consecuencia de la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

b) Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.

(19) Conforme a la disposición final primera del Decreto Legislativo 1/2010, esta deducción se aplicará en los períodos impositivos no terminados al día 28 de julio de 2009, fecha de entrada en vigor de la Ley 4/2009, de 20 de julio, de Medidas Fiscales contra la Crisis Económica, y únicamente para las viviendas adquiridas a partir del 30 de abril de 2009.

c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

1.º Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad de Madrid.

2.º Que desarrolle una actividad económica. A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, desde el primer ejercicio fiscal esta cuente, al menos, con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa y dada de alta en el Régimen General de la Seguridad Social.

4.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a una ampliación de capital de la entidad, dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y que la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos anteriores, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

Artículo 16. Deducción para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de treinta y cinco años. (20)

Los contribuyentes menores de treinta y cinco años que causen alta por primera vez en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, previsto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1.000 euros.

Será requisito necesario para la aplicación de la presente deducción que la actividad se desarrolle principalmente en el territorio de la Comunidad de Madrid y que el contribuyente se mantenga en el citado Censo durante al menos un año natural desde el alta.

Artículo 17. Deducción por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil. (21)

1. Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 20 por 100 de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones correspondientes a procesos de ampliación de capital o de oferta pública de valores, en ambos casos a través del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros del 30 de diciembre de 2005, con un máximo de 10.000 euros de deducción.

2. Para poder aplicar la deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las acciones o participaciones adquiridas se mantengan al menos durante dos años.

b) Que la participación en la entidad a la que correspondan las acciones o participaciones no sea superior al 10 por 100 del capital social.

c) La sociedad en que se produzca la inversión debe tener el domicilio social y fiscal en la Comunidad de Madrid, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho. dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Los requisitos indicados en los apartados b) y c) anteriores deberán cumplirse durante todo el plazo de mantenimiento indicado en el apartado a).

4. La deducción contenida en este artículo resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción establecida en el artículo 15 de esta Ley.

Artículo 18. Límites y requisitos formales aplicables a determinadas deducciones.

1. Solo tendrán derecho a la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos 4, 6, 7, 8 y 10 aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro, no sea superior a 25.620 euros en tributación individual o a 36.200 euros en tributación conjunta.

2. Solo tendrán derecho a la aplicación de la deducción establecida en el artículo 11 aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro, junto con la correspondiente al resto de miembros de su unidad familiar, no supere la cantidad en euros correspondiente a multiplicar por 10.000 el número de miembros de dicha unidad familiar.

3. A efectos de la aplicación de la deducción contenida en el artículo 9, la base de la misma no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable, entendiendo como tal la suma de la base liquidable general y la de ahorro del contribuyente.

4. Las deducciones contempladas en esta Sección requerirán justificación documental adecuada. Asimismo, y sin perjuicio de lo anterior:

(20) Conforme a la disposición final segunda del Decreto Legislativo 1/2010, esta deducción se aplicará a aquellos contribuyentes que causen alta por primera vez en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, después del 23 de febrero de 2010 y hasta el 31 de diciembre de 2010.

(21) Conforme a la disposición final tercera del Decreto Legislativo 1/2010, esta deducción se aplicará a aquellas inversiones con derecho a deducción que se realicen después del 23 de febrero de 2010 y hasta el 31 de diciembre de 2010.

a) Los contribuyentes que deseen gozar de la deducción establecida en el artículo 6 deberán estar en posesión del correspondiente certificado acreditativo de la formalización del acogimiento, expedido por la Consejería competente en la materia.

b) Los contribuyentes que deseen gozar de la deducción establecida en el artículo 7 deberán disponer de un certificado, expedido por la Consejería competente en la materia, por el que se acredite que ni el contribuyente ni la persona acogida han recibido ayudas de la Comunidad de Madrid vinculadas con el acogimiento.

c) La deducción establecida en el artículo 8 requerirá la acreditación del depósito de la fianza correspondiente al alquiler en el Instituto de la Vivienda de la Comunidad de Madrid formalizado por el arrendador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre , de Arrendamientos Urbanos, y en el Decreto 181/1996, de 5 de diciembre , por el que se regula el régimen de depósito de fianzas de arrendamientos en la Comunidad de Madrid. A tales efectos, el contribuyente deberá obtener una copia del resguardo de depósito de la fianza.

d) Los contribuyentes que deseen gozar de la deducción establecida en el artículo 11 deberán estar en posesión de los correspondientes justificantes acreditativos del pago de los conceptos objeto de deducción.

REGIÓN DE MURCIA

LEY 15/2002, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS Y TASAS REGIONALES.

(BORM 31/12/2002)

Artículo 1.º Deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Uno. Deducción por inversión en vivienda habitual.

Primero. (22)

Segundo.1 (23) De acuerdo con lo previsto en la letra b) del artículo 38.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, se establecen los siguientes porcentajes autonómicos de deducción por inversión en vivienda habitual por jóvenes:

a) Los contribuyentes con residencia habitual en la Región de Murcia cuya edad sea igual o inferior a 35 años en el momento del devengo del impuesto, podrán aplicar un porcentaje de deducción del 3 por 100 a la base de deducción.

b) Los contribuyentes con residencia habitual en la Región de Murcia cuya edad sea igual o inferior a 35 años en el momento del devengo del impuesto, y cuya base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 26.620 €, siempre que la base imponible del ahorro no supere los 1.800 €, podrán aplicar un porcentaje de deducción del 5 por 100 a la base de deducción

2. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda incluidos los gastos originarios que hayan corrido a cargo del contribuyente, y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.

3. Para poder aplicar esta deducción, será requisito indispensable que las cantidades satisfechas en el ejercicio por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual lo sean en viviendas de nueva construcción. A estos efectos se considerará vivienda nueva aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta.

4. Se entenderá por vivienda habitual la vivienda en la que el contribuyente resida por un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo, de empleo más ventajoso u otros análogos.

Se entenderá como rehabilitación aquella que deba ser calificada como actuación protegible de conformidad con el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio, y Decreto 80/1998, de 28 de diciembre, o con aquellas normas de ámbito estatal o autonómico que las sustituyan.

5. La base máxima de esta deducción vendrá constituida por el importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual contemplada en la normativa estatal, minorado en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente base de dicha deducción estatal, sin que en ningún caso la diferencia pueda ser negativa.

En todo caso, el importe de la deducción prevista en este apartado segundo del artículo 1. Uno de la presente Ley no podrá superar los 300 euros anuales.

Las limitaciones a la deducción cuando se hubiera disfrutado de la deducción por otras viviendas habituales anteriores, cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, así como las especialidades en caso de tributación conjunta, serán las establecidas con carácter general en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las deducciones establecidas en este apartado segundo del artículo 1.º Uno requerirán que el importe comprobado del patrimonio del sujeto pasivo, al finalizar el período de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al final del mismo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(22) Lo previsto en el artículo 1º.Uno.Primero no resulta aplicable en el ejercicio 2010 como consecuencia de la derogación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF.

(23) Modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por el artículo 1 de la Ley 13/2009, de 23 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, tributos propios y medidas administrativas para el año 2010 (BORM de 30 de diciembre y BOE de 16 de febrero de 2011).

Dos. Deducciones por donativos.

Se da nueva redacción al artículo 1.º 2 de la Ley 7/2000, de 29 de diciembre, de medidas tributarias y en materia de juego, apuestas y Función Pública, que queda redactado de la siguiente forma:

Las donaciones dinerarias a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, así como a las entidades institucionales dependientes de la misma y a fundaciones que tengan como fines primordiales el desarrollo de actuaciones de protección del patrimonio histórico de la Región de Murcia, y que tengan administrativamente reconocida tal condición, podrán ser objeto de una deducción del 30%.

Esta deducción es incompatible con la deducción por donativos a esas mismas fundaciones regulada en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La base máxima de esta deducción será la establecida con carácter general por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como límite para la deducción por donativos, minorada en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente base de dichas deducciones.

El reconocimiento de la finalidad enunciada en el párrafo primero de este apartado en dichas fundaciones deberá ser declarado con carácter previo mediante resolución expresa de la Dirección General de Tributos, de acuerdo con el procedimiento que se establezca con carácter reglamentario.

Tres. Deducción por gastos de guardería para hijos menores de tres años. (24)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 38.1.b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas en régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, se establece una deducción autonómica por gastos de guardería para hijos menores de tres años, con las siguientes condiciones:

Primero. Por los gastos de custodia en guarderías y centros escolares de hijos menores de tres años, los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por este concepto con un máximo de 330 € anuales, por cada hijo de esa edad, en caso de tributación individual, y 660 € anuales, por cada hijo de esa edad, en caso de tributación conjunta. Tendrán derecho a esta deducción los contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que estén encuadrados dentro de la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2. Que ambos cónyuges trabajen fuera del domicilio familiar.

3. Que ambos cónyuges obtengan rentas procedentes del trabajo personal o de actividades empresariales o profesionales.

4. Que la base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 19.360 €, en declaraciones individuales, e inferior a 33.880 € en declaraciones conjuntas, siempre que la base imponible del ahorro, sea cual sea la modalidad de declaración, no supere 1.202,02 €.

Segundo. En el caso de unidades familiares compuestas por uno solo de los padres e hijos menores, los contribuyentes podrán deducir, en concepto de gastos de custodia en guarderías y centros escolares de hijos menores de tres años, el 15 por ciento de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por este concepto por un máximo de 660 € anuales, por cada hijo de esa edad, cuando cumplan los siguientes requisitos:

1. Que el padre o la madre que tiene la custodia del hijo trabaje fuera del domicilio familiar.

2. Que obtenga rentas procedentes del trabajo personal o de actividades empresariales o profesionales.

3. Que la base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 19.360 €, siempre que la base imponible del ahorro no supere 1.202,02 €.

Tercero. Las unidades familiares que tengan la consideración de familia numerosa podrán aplicar esta deducción cuando la base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 44.000 €, siempre que la base imponible del ahorro no supere 1.202,02

.....

LEY 8/2004, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS ADMINISTRATIVAS, TRIBUTARIAS DE TASAS Y DE FUNCIÓN PÚBLICA.

(BORM 30/12/2004 - BOE 24/08/2005)

Artículo 1. Deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...)

Tres. Deducción por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables.

Primero. De acuerdo con lo previsto en la letra b) del artículo 38.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, se establece para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con residencia habitual en la Región de Murcia una deducción en el tramo autonómico del citado Impuesto del 10% de las inversiones realizadas en ejecución de proyectos de instalación de los recursos energéticos procedentes de las fuentes de energías renovables que se citan: solar térmica y fotovoltaica y eólica.

Segundo. 1. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición e instalación de los recursos energéticos renovables que hayan corrido a cargo del contribuyente.

2. Para poder aplicar esta deducción, será requisito indispensable que las cantidades satisfechas en el ejercicio lo sean para la adquisición e instalación de

(24) Modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2010, por el artículo 1 de la Ley 13/2009, de 23 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, tributos propios y medidas administrativas para el año 2010 (BORM de 30 de diciembre).

los recursos energéticos renovables en viviendas que constituyan o vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente, conforme a la definición que de la misma se realiza en el articulo 1.Uno, apartado segundo, n.º 4, de la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tasas Regionales.

También resultara de aplicación esta deducción a las inversiones realizadas en la adquisición e instalación de los recursos energéticos renovables en viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que este arrendamiento no tenga la consideración de actividad económica, según lo establecido en el articulo 25.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. La base máxima anual de esta deducción se establece en la cantidad de 10.000 euros, sin que, en todo caso, el importe de la citada deducción pueda superar los 1.000 euros anuales.

4. La deducción establecida en el presente articulo requerirá el reconocimiento previo de la Administración regional sobre su procedencia en la forma que reglamentariamente se determine.

5. La deducción establecida en el presente articulo requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente, al finalizar el periodo de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

.....

LEY 12/2006, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, ADMINISTRATIVAS Y DE ORDEN SOCIAL PARA EL AÑO 2007.

(BORM 30/12/2006 - BOE 16/05/2007).

Artículo 1.

Cuatro. Deducción autonómica por inversiones en dispositivos domésticos de ahorro de agua.

Primero. De acuerdo con lo previsto en la letra b) del artículo 38.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, se establece para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con residencia habitual en la Región de Murcia una deducción en el tramo autonómico del citado Impuesto del 20% de las inversiones realizadas en dispositivos domésticos de ahorro de agua, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 6/2006, de 21 de julio, sobre incremento de las medidas de ahorro y conservación en el consumo de agua en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

Segundo. 1. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición e instalación de los dispositivos domésticos de ahorro de agua que hayan corrido a cargo del contribuyente.

2. Para poder aplicar esta deducción, será requisito indispensable que las cantidades satisfechas en el ejercicio lo sean para la adquisición e instalación de los dispositivos domésticos de ahorro de agua en viviendas que constituyan la vivienda habitual del contribuyente, conforme a la definición que de la misma se realiza en el artículo 1.Uno, apartado segundo, número 4 de la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tasas Regionales.

3. La base máxima anual de esta deducción se establece en la cantidad de 300 euros, sin que, en todo caso, el importe de la citada deducción pueda superar los 60 euros anuales.

4. La deducción establecida en el presente artículo requerirá el reconocimiento previo de la Administración regional sobre su procedencia en la forma que reglamentariamente se determine, consistiendo en todo caso en un procedimiento de un solo y simple acto que dé la máxima facilidad al contribuyente.

.....

LEY 13/2009, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS, TRIBUTOS PROPIOS Y MEDIDAS ADMINISTRATIVAS PARA EL AÑO 2010.

(BORM 30/12/2009)

Disposición Transitoria Única. Deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Los contribuyentes que aplicaron las deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, establecidas para el ejercicio 1998 por la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, Presupuestarias y Administrativas, para el ejercicio 1999 por la Ley 11/1998, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras, Administrativas y de Función Pública Regional, y para el ejercicio 2000 por la Ley 9/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Modificación de diversas leyes regionales en materia de tasas, puertos, educación, juego y apuestas y construcción y explotación de infraestructuras, podrán aplicar una deducción del 2 por ciento de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir vivienda habitual del contribuyente, en el territorio de la Región de Murcia, siempre que, en el primer caso, se trate de viviendas de nueva construcción. Esta deducción será del 3 por ciento en el caso de contribuyentes cuya base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 24.200 €, siempre que la base imponible del ahorro no supere 1.800 €. En ambos casos, deberán concurrir el resto de requisitos regulados en el artículo 1, uno, de la citada Ley 9/1999, de 27 de diciembre.

Los contribuyentes que aplicaron las deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por adquisición de vivienda para jóvenes con residencia en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, establecidas para el ejercicio 2001 por la Ley 7/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias y en materia de Juego, Apuestas y Función Pública; para el año 2003, por la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tasas Regionales; para el año 2005, por la Ley 8/2004, de 28 de diciembre, de medidas administrativas, tributarias, de tasas y de función pública; para el año 2006, por la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de

Medidas Tributarias, en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006; para el año 2007, por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2007, y para los años 2008 y 2009 por la Ley 11/2007, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios, año 2008, podrán aplicar la deducción establecida en el artículo 1, uno, de la presente Ley.

.....

LEY 2/2010, DE 27 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE ADAPTA LA ESCALA AUTONÓMICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS AL NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

(BORM 31/12/2010)

Artículo único.

De acuerdo con lo previsto en la disposición final segunda, quince, de la Ley 22/2009, de 27 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que añade una disposición transitoria decimoquinta a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, se aprueba la escala autonómica de tipos de gravamen aplicable a la base liquidable general, de conformidad con lo establecido en la normativa estatal reguladora del impuesto, que será la siguiente:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,5

LA RIOJA

LEY 6/2009, DE 15 DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS PARA EL AÑO 2010.

(BOR 23/12/2009 - BOE 16/01/2010).

Artículo 1. Escala autonómica (25)

Artículo 2. Deducciones autonómicas sobre la cuota íntegra autonómica

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 38.1.b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, se establecen las siguientes deducciones a aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

a) Deducción por nacimiento y adopción del segundo o ulterior hijo:

Por cada hijo nacido o adoptado a partir del segundo en el período impositivo, que conviva con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto: 150 euros, cuando se trate del segundo; 180 euros, cuando se trate del tercero y sucesivos.

Cuando los hijos nacidos o adoptados en el período impositivo convivan con ambos progenitores o adoptantes, el importe de la deducción se practicará por mitad en la declaración de cada uno de los progenitores o adoptantes, salvo que éstos tributen presentando una única declaración conjunta, en cuyo caso se aplicará en la misma la totalidad del importe que corresponda por esta deducción.

No es obstáculo para la aplicación de la deducción el hecho de que el hijo nacido o adoptado tenga la condición de segundo o ulterior tan sólo para uno de los progenitores. En este último caso se mantiene el derecho de ambos progenitores a aplicarse la deducción.

En caso de nacimientos o adopciones múltiples, la deducción que corresponde a cada hijo se incrementará en 60 euros.

b) Deducción por inversión en rehabilitación de vivienda habitual en La Rioja, a aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 38.1.b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, se establece la siguiente deducción a aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

1º Los jóvenes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja podrán deducir el 5% de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

2º Los jóvenes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja, cuya base liquidable general, sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no exceda de 18.030 euros en tributación individual o de 30.050 euros en tributación conjunta, siempre que la base liquidable del ahorro, sometida a tributación según el artículo 56, no supere los 1.800 euros, podrán aplicar un porcentaje de deducción del 7% de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

(25) Ha quedado derogada al haber asumido la Comunidad Autónoma de La Rioja el nuevo sistema de financiación de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, mediante la Ley 21/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE 17/07/2010).

3º El resto de contribuyentes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja podrán deducirse el 2% de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

c) Deducción autonómica por inversión en adquisición de vivienda habitual en La Rioja, para los jóvenes con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja, a aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 38.1.b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, se establece la siguiente deducción a aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

1º Los jóvenes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja podrán deducir el 3% de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la adquisición de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

2º Los jóvenes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja, cuya base liquidable general, sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no exceda de 18.030 euros en tributación individual o de 30.050 euros en tributación conjunta, siempre que la base liquidable del ahorro, sometida a tributación según el artículo 56, no supere los 1.800 euros, podrán aplicar un porcentaje de deducción del 5% de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la adquisición de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

d) Deducción por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural.

Los contribuyentes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja que adquieran o rehabiliten una vivienda que constituya su segunda residencia en cualquiera de los municipios que se relacionan en el anexo al artículo 3 de la presente Ley, y siempre que dicho municipio sea diferente al de su vivienda habitual, podrán deducir el 7% de las cantidades invertidas durante el ejercicio para tal fin, con el límite anual de 450,76 euros. De esta deducción sólo podrá beneficiarse una única vivienda distinta de la habitual por contribuyente.

e) Deducción por inversión no empresarial en la adquisición de ordenadores personales, en fomento del uso de las nuevas tecnologías en el entorno doméstico.

Los contribuyentes con residencia habitual a efectos fiscales en la Comunidad Autónoma de La Rioja podrán deducir las cantidades invertidas por la adquisición de ordenadores personales, en fomento del uso de las nuevas tecnologías en el entorno doméstico, que se cifrarán como máximo en un importe de 100 euros por declaración. La justificación documental adecuada para la práctica de la presente deducción se realizará mediante la correspondiente factura.

Artículo 3. Requisitos de aplicación de las deducciones autonómicas sobre la cuota íntegra autonómica

1. Se equipara a la adquisición o rehabilitación de vivienda, a efectos de lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo anterior, el depósito de cantidades en entidades de crédito destinadas a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que se cumplan, en relación con dichas aportaciones y finalidades, los requisitos de formalización y disposición a que hace referencia la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En tal sentido, si la base de la deducción contemplada en los párrafos b) 1º, b) 2º y c) del artículo anterior estuviese constituida por tal depósito de cantidades en entidades de crédito, el contribuyente sólo podrá beneficiarse de la deducción si adquiere la vivienda que va a constituir su residencia habitual antes de finalizar el año natural en que cumpla los 35 años.

2. Para tener derecho a la deducción autonómica regulada en las letras b) y c) del artículo anterior, se exigirá el cumplimiento de los requisitos que con carácter general establece la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los conceptos de vivienda habitual, adquisición y rehabilitación de la misma y elementos que integran la base de la deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el período de la imposición.

3. La base máxima anual de las deducciones autonómicas para adquisición de vivienda y de segunda vivienda en el medio rural vendrá constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de 9.015 euros en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente la base de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal del impuesto. A estos efectos, en la consideración de la base de la deducción prevista en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no se tendrá en cuenta lo que corresponda, en su caso, por las obras e instalaciones de adecuación efectuadas por las personas con discapacidad a que se refiere la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. La base máxima de la deducción para rehabilitación de vivienda habitual se establece en el importe máximo aprobado por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como base máxima de la deducción por inversión en la vivienda habitual.

5. A los efectos de la aplicación de las deducciones previstas en el artículo anterior, tendrá la consideración de joven aquel contribuyente que no haya cumplido los 36 años de edad a la finalización del período impositivo.

ANEXO

Relación de municipios de La Rioja con derecho a deducción por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural

Ábalos
Agoncillo
Aguilar del Río Alhama
Ajamil de Cameros
Alcanadre
Alesanco
Alesón
Almarza de Cameros
Anguciana
Anguiano
Arenzana de Abajo
Arenzana de Arriba
Arnedillo
Arrúbal
Ausejo
Azofra
Badarán
Bañares
Baños de Rioja
Baños de Río Tobía
Berceo
Bergasa y Carbonera
Bergasillas Bajera
Bezares
Bobadilla
Brieva de Cameros
Briñas
Briones
Cabezón de Cameros
Camprovín
Canales de la Sierra
Canillas de Río Tuerto
Cañas
Cárdenas
Casalarreina
Castañares de Rioja
Castroviejo
Cellorigo
Cidamón
Cihuri
Cirueña
Clavijo
Cordovín
Corera
Cornago
Corporales
Cuzcurrita de Río Tirón
Daroca de Rioja
Enciso
Entrena
Estollo
Foncea
Fonzaleche
Galbárruli
Galilea
Gallinero de Cameros
Gimileo
Grañón
Grávalos
Herce
Herramélluri
Hervías
Hormilla
Hormilleja
Hornillos de Cameros
Hornos de Moncalvillo
Huércanos
Igea
Jalón de Cameros
Laguna de Cameros
Lagunilla del Jubera
Ledesma de la Cogolla
Leiva
Leza de Río Leza
Lumbreras
Manjarrés
Mansilla de la Sierra
Manzanares de Rioja
Matute
Medrano
Munilla
Murillo de Río Leza
Muro de Aguas
Muro en Cameros
Nalda
Navajún
Nestares
Nieva de Cameros
Ocón
Ochánduri
Ojacastro
Ollauri
Ortigosa de Cameros
Pazuengos
Pedroso
Pinillos
Pradejón
Pradillo
Préjano
Rabanera
Rasillo de Cameros (El)
Redal (El)
Ribafrecha
Robres del Castillo
Rodezno
Sajazarra
San Asensio
San Millán de la Cogolla
San Millán de Yécora
San Román de Cameros
Santa Coloma
Santa Engracia de Jubera
Santa Eulalia Bajera
San Torcuato
Santurde de Rioja
Santurdejo
San Vicente de la Sonsierra
Sojuela
Sorzano
Sotés
Soto en Cameros
Terroba
Tirgo
Tobía
Tormantos
Torrecilla en Cameros
Torrecilla sobre Alesanco
Torre en Cameros
Torremontalbo
Treviana
Tricio
Tudelilla
Uruñuela
Valdemadera
Valgañón
Ventosa
Ventrosa
Viguera
Villalba de Rioja
Villalobar de Rioja
Villanueva de Cameros
Villar de Arnedo (El)
Villar de Torre
Villarejo
Villarroya
Villarta-Quintana
Villavelayo
Villaverde de Rioja
Villoslada de Cameros
Viniegra de Abajo
Viniegra de Arriba
Zarratón
Zarzosa
Zorraquín

.....

LEY 8/2010, DE 15 DE OCTUBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS

(BOR 25/10/2010 - BOE 05/11/2010)

Artículo Único. Escala autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la escala autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será la siguiente

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	11,60
17.707,20	2.054,04	15.300,00	13,70
33.007,20	4.150,14	20.400,00	18,30
53.407,20	7.883,34	Resto	21,40

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen general autonómico el previsto en el apartado 2 del artículo 74 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

COMUNITAT VALENCIANA

LEY 13/1997, DE 23 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE REGULA EL TRAMO AUTONÓMICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y RESTANTES TRIBUTOS CEDIDOS.

(DOGV 31/12/1997 - BOE 07/04/1998).

Artículo 1. Ámbito de aplicación.

Uno. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que residan habitualmente en la Comunitat Valenciana tributarán por este concepto impositivo a la Hacienda Valenciana, en los términos señalados en el presente título. A estos efectos, se estará al concepto de residencia habitual recogido en la normativa estatal reguladora del Impuesto.

Dos. Cuando las personas a las que se refiere el apartado anterior estén integradas en una unidad familiar y opten por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, su tributación por este concepto impositivo a la Hacienda Valenciana se regirá por lo dispuesto en el capítulo III de este título.

Tres. En caso de que los contribuyentes que forman la unidad familiar tengan su residencia habitual en Comunidades distintas y opten por la tributación conjunta, resultarán de aplicación las normas recogidas en el capítulo III de este título siempre que resida habitualmente en la Comunitat Valenciana el miembro de la misma cuya base liquidable, de acuerdo con las reglas de individualización del Impuesto, sea mayor.

Artículo 2. Escala autonómica.

1. (26) La escala autonómica de tipos de gravamen aplicable a la base liquidable general será la siguiente:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	11,90
17.707,20	2.107,16	15.300,00	13,92
33.007,20	4.236,92	20.400,00	18,45
53.407,20	8.000,72	En adelante	21,48

2. Dicha escala, de conformidad con lo establecido en la normativa estatal reguladora del impuesto, se aplicará a la base liquidable general, y la cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la misma escala a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar.

Artículo 3. Cuotas autonómicas.

Uno. La cuota íntegra autonómica del contribuyente será la suma de las cuantías resultantes de aplicar, a la base liquidable general, la escala del tipos de gravamen a la que se refiere el artículo anterior, y a la base liquidable del ahorro, el tipo de gravamen del ahorro al que se refiere la normativa estatal reguladora del impuesto.

Dos. (27) Dos. La cuota líquida autonómica del contribuyente, que en ningún caso podrá ser negativa, se obtendrá practicando en la cuota a la que se refiere el apartado Uno anterior las siguientes minoraciones:

a) El tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual al que se refiere el artículo Tercero Bis de esta Ley.

b) El porcentaje que establezca la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre el importe total de determinadas deducciones, en los casos en los que así se prevea en dicha normativa. Dichas deducciones se aplicarán teniendo en cuenta los límites y requisitos de situación patrimonial de las correspondientes deducciones señalados en la citada normativa estatal.

c) Las correspondientes a las deducciones reguladas en el artículo Cuarto de esta Ley, que procedan.

Artículo 3 bis. Tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

El tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual será el resultado de aplicar a la base de la deducción, de acuerdo con los requisitos y circunstancias previstos en la normativa estatal reguladora de la deducción por inversión en vivienda habitual, los porcentajes complementarios establecidos en la normativa estatal reguladora del impuesto.

---

(26) Apartado 1 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el artículo 21 de la Ley 12/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOGV 30/12/2009 - BOE 28/01/2010).

(27) Apartado 2 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el artículo 22 de la Ley 12/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOGV 30/12/2009 - BOE 28/01/2010).

Artículo 4. Deducciones autonómicas.

Uno. Conforme a lo dispuesto en la letra c) del apartado Dos del artículo Tercero, las deducciones autonómicas son las siguientes:

a) Por nacimiento o adopción, durante el período impositivo: 270 euros por cada hijo nacido o adoptado, siempre que el mismo cumpla, a su vez, los demás requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto.

Esta deducción podrá ser aplicada también en los dos ejercicios posteriores al del nacimiento o adopción, siempre que, además de cumplir los requisitos que dan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado Cuatro de este artículo.

Cuando ambos progenitores o adoptantes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

La aplicación de esta deducción resultará compatible con la de las recogidas en las letras b), c) y d) de este apartado Uno.

b) Por nacimiento o adopción múltiples, durante el período impositivo, como consecuencia de parto múltiple o de dos o más adopciones constituidas en la misma fecha: 224 euros, siempre que los hijos nacidos o adoptados cumplan, a su vez, los demás requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto.

Cuando ambos progenitores o adoptantes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

La aplicación de esta deducción resultará compatible con la de las recogidas en las letras a), c) y d) de este apartado Uno.

c) Por nacimiento o adopción, durante el período impositivo, de un hijo discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, siempre que el mismo cumpla, a su vez, los demás requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto, la cantidad que proceda de entre las siguientes:

224 euros, cuando sea el único hijo que padezca dicha discapacidad.

275 euros, cuando el hijo, que padezca dicha discapacidad, tenga, al menos, un hermano discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

Cuando ambos progenitores o adoptantes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

La aplicación de esta deducción resultará compatible con la de las recogidas en las letras a), b) y d) de este apartado Uno.

d) Por ostentar, a la fecha del devengo del impuesto, el título de familia numerosa, expedido por el órgano competente de la Generalitat, del Estado o de otras Comunidades Autónomas, la cantidad que proceda de entre las siguientes:

204 euros, cuando se trate de familia numerosa de categoría general.

464 euros, cuando se trate de familia numerosa de categoría especial.

Asimismo, tendrán derecho a esta deducción aquellos contribuyentes que, reuniendo las condiciones para la obtención del título de familia numerosa a la fecha del devengo del impuesto, hayan presentado, con anterioridad a la misma, solicitud ante el órgano competente para la expedición de dicho título. En tal caso, si se denegara la solicitud presentada, el contribuyente deberá ingresar la cantidad indebidamente deducida, junto con los correspondientes intereses de demora, en la forma establecida por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

Esta deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia que originen el derecho a la deducción.

Cuando más de un contribuyente tenga derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

La aplicación de esta deducción resulta compatible con la de las recogidas en las letras a), b) y c) de este apartado Uno.

e) Por las cantidades destinadas, durante el período impositivo, a la custodia no ocasional en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil, de hijos menores de 3 años: el 15 por 100 de las cantidades satisfechas, con un máximo de 270 euros por cada hijo menor de 3 años inscrito en dichas guarderías o centros de educación infantil.

Serán requisitos para la práctica de esta deducción los siguientes:

1.º Que los padres que convivan con el menor desarrollen actividades por cuenta propia o ajena por las que perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

2.º Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado Cuatro de este artículo.

Cuando dos contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días del periodo impositivo en que el hijo sea menor de 3 años.

f) Por conciliación del trabajo con la vida familiar: 418 euros por cada hijo mayor de tres años y menor de cinco años.

Esta deducción corresponderá exclusivamente a la madre y serán requisitos para su disfrute:

1.º Que los hijos que generen el derecho a su aplicación den derecho, a su vez, a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto.

2.º Que la madre realice una actividad por cuenta propia o ajena por la cual esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

La deducción se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan los requisitos anteriores, entendiéndose a tal efecto que:

a) La determinación de los hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

b) El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad se cumple los meses en que esta situación se produzca en cualquier día del mes.

La deducción tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada periodo impositivo, y que, además, lo hubiesen sido desde el día en que el menor cumpla los tres años y hasta el día anterior al que cumpla los cinco años.

A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

En los supuestos de adopción la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante el cuarto y quinto años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guardia y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente, siempre que cumpla los demás requisitos previstos para la aplicación de la presente deducción.

Cuando existan varios contribuyentes con derecho a la aplicación de esta deducción con respecto a un mismo hijo, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

g) Para contribuyentes discapacitados, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, de edad igual o superior a 65 años: 179 euros por cada contribuyente.

En cualquier caso, no procederá esta deducción si, como consecuencia de la situación de discapacidad contemplada en el párrafo anterior, el contribuyente percibe algún tipo de prestación que, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se halle exenta en el mismo.

La determinación de las circunstancias personales que deban tenerse en cuenta a los efectos de esta deducción se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha del devengo del impuesto.

h) Por ascendientes mayores de 75 años, y por ascendientes mayores de 65 años que sean discapacitados físicos o sensoriales, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o discapacitados psíquicos, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, cuando, en ambos casos, convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros: 179 euros por cada ascendiente en línea directa por consanguinidad, afinidad o adopción, siempre que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado Cuatro de este artículo.

Para la aplicación de esta deducción se deberán tener en cuenta las siguientes reglas:

1.º Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente, la aplicación de la deducción corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

2.º No procederá la aplicación de esta deducción cuando los ascendientes que generen el derecho a la misma presenten declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con rentas superiores a 1.800 euros.

3.º La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No obstante, será necesario que los ascendientes convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

i) Por la realización por uno de los cónyuges de la unidad familiar de labores no remuneradas en el hogar: 153 euros.

Se entenderá que uno de los cónyuges realiza estas labores cuando en una unidad familiar integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera, por los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de sus padres, vivan independientes de éstos, y por los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, sólo uno de sus miembros perciba rendimientos del trabajo o de las actividades económicas.

Serán requisitos para el disfrute de esta deducción:

1.º Que la suma de las bases liquidables de la unidad familiar no sea superior al límite establecido en el párrafo segundo del apartado Cuatro de este artículo.

2.º Que ninguno de los miembros de la unidad familiar obtenga ganancias patrimoniales, rendimientos íntegros del capital mobiliario o inmobiliario, que, en conjunto, superen los 357 euros, ni le sean imputadas rentas inmobiliarias.

3.º Que los cónyuges tengan dos o más descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descen-

dientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto.

j) Por cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, siempre que, para tales inversiones, se utilice financiación ajena, y sin perjuicio del que proceda por aplicación de los dispuesto en el artículo Tercero bis de esta Ley, los siguientes porcentajes de deducción:

1.º) Dentro de los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación, el 3,3 %.

2.º) Después de los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación, el 1,65 %.

A estos efectos, se estará a los conceptos de vivienda habitual y de adquisición y rehabilitación de la misma recogidos en la normativa estatal reguladora del impuesto. No obstante, esta deducción no será de aplicación a las cantidades destinadas a la construcción o ampliación de la vivienda ni a las depositadas en cuenta vivienda.

La base máxima de esta deducción será de 4.507,59 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados por tal adquisición o rehabilitación que hayan corrido a cargo del adquirente, así como el principal amortizado, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo Decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la financiación ajena. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

Quedan excluidas de la base de deducción las siguientes cantidades invertidas:

a) Las que no superen las cantidades invertidas en viviendas habituales anteriores, en la medida en que hubieran sido objeto de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual o de la presente deducción.

b) Las que no superen el importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión conforme a la normativa estatal reguladora del impuesto.

Para la aplicación de esta deducción se entenderá que se utiliza financiación ajena cuando concurran los siguientes requisitos:

a) Que el importe financiado del valor de adquisición o rehabilitación de la vivienda suponga, al menos, un 50 por ciento de dicho valor. En el caso de reinversión por enajenación de la vivienda habitual el porcentaje del 50 por ciento se entenderá referido al exceso de inversión que corresponda.

b) Que durante los tres primeros años no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por ciento del importe total solicitado.

Esta deducción sólo será aplicable a las adquisiciones o rehabilitaciones de vivienda realizadas desde el 20 de enero de 2006, inclusive.

La aplicación de esta deducción resultará compatible con la de las recogidas en las letras k) y l) de este apartado Uno.

k) Por cantidades destinadas a la primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años a la fecha de devengo del impuesto: el 5 por 100 de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por la primera adquisición de vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, excepción hecha de la parte de las mismas correspondiente a intereses. A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual y de adquisición de la misma recogidos en la normativa estatal reguladora del impuesto.

Para la práctica de esta deducción se requerirá que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no sea superior a dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), correspondiente al período impositivo.

La aplicación de esta deducción resultará compatible con la de las recogidas en las letras j) y l) de este apartado Uno.

l) Por cantidades destinadas a la adquisición de vivienda habitual por discapacitados físicos o sensoriales, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o psíquicos, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100: el 5 por 100 de las cantidades satisfechas, durante el período impositivo, por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, excepción hecha de la parte de las mismas correspondiente a intereses. A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual y de adquisición de la misma recogidos en la normativa estatal reguladora del impuesto.

Para la práctica de esta deducción se requerirá que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no sea superior a dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples IPREM), correspondiente al período impositivo.

La aplicación de esta deducción resultará compatible con la de las recogidas en las letras j) y k) de este apartado Uno.

m) Por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, procedentes de ayudas públicas: 102 euros por cada contribuyente, siempre que éste haya efectivamente destinado, durante el período impositivo, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual, cantidades procedentes de una subvención a tal fin concedida por la Generalitat, con cargo a su propio presupuesto o al del Estado. En el caso de que, por aplicación de las reglas de imputación temporal de ingresos de la normativa estatal reguladora del impuesto, dichas ayudas se imputen como ingreso por el contribuyente en varios ejercicios, el importe de la deducción se prorrateará entre los ejercicios en que se produzca tal imputación.

A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual y de adquisición y rehabilitación de la misma recogidos en la normativa estatal reguladora del impuesto.

En ningún caso podrán ser beneficiarios de esta deducción los contribuyentes que se hubieran aplicado por dichas cantidades procedentes de ayudas públicas alguna de las deducciones contempladas en las letras j), k) y l) de este mismo apartado.

n) Por arrendamiento de la vivienda habitual, sobre las cantidades satisfechas en el periodo impositivo:

El 15 por 100, con el límite de 459 euros.

El 20 por 100, con el límite de 612 euros, si el arrendatario tiene una edad igual o inferior a 35 años. El mismo porcentaje de deducción resultará aplicable, con idéntico límite, si el arrendatario es discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

El 25 por 100, con el límite de 765 euros, si el arrendatario tiene una edad igual o menor de 35 años y, además, es discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100

Serán requisitos para el disfrute de esta deducción los siguientes:

1.º Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por el mismo, siempre que la fecha del contrato sea posterior al 23 de abril de 1998 y su duración sea igual o superior a un año. A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual recogido en la normativa estatal reguladora del impuesto.

2.º Que se haya constituido el depósito de la fianza a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor de La Generalitat.

3.º Que, durante al menos la mitad del periodo impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares, del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute, de otra vivienda distante a menos de 100 kilómetros de la vivienda arrendada.

4.º Que el contribuyente no tenga derecho por el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual, con excepción de la correspondiente a las cantidades depositadas en cuentas vivienda.

5.º Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado Cuatro de este artículo.

Esta deducción resultará compatible con la recogida en la letra ñ) de este apartado.

El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días en que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo y en que se cumplan las circunstancias personales requeridas para la aplicación de los distintos porcentajes de deducción.

ñ) Por el arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en municipio distinto de aquel en el que el contribuyente residía con anterioridad: el 10 por 100 de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo, con el límite de 204 euros.

Para tener derecho al disfrute de esta deducción será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Que la vivienda arrendada, radicada en la Comunitat Valenciana, diste más de 100 kilómetros de aquella en la que el contribuyente residía inmediatamente antes del arrendamiento.

2.º Que se haya constituido el depósito de la fianza a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor de La Generalitat.

3.º Que las cantidades satisfechas en concepto de arrendamiento no sean retribuidas por el empleador.

4.º Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado Cuatro de este artículo.

Esta deducción resultará compatible con la recogida en la letra n) de este apartado.

El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días en que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo.

o) Por cantidades destinadas a inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual: El 5 por 100 de las cantidades invertidas por el contribuyente en la adquisición de instalaciones o equipos destinados a alguna de las finalidades que se indican a continuación, en el marco de programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación acreditativa de que tal inversión se ajusta a las condiciones establecidas en aquéllos, siempre que tales finalidades no constituyan el ejercicio de una actividad económica de conformidad con la normativa estatal reguladora del impuesto:

1) Aprovechamiento de la energía solar o eólica para su transformación en calor o electricidad.

2) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.

3) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.

4) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiesel).

La base máxima de esta deducción será de 4.100 euros anuales y estará constituida por las cantidades invertidas, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización y los demás gastos de la misma, con excepción de los intereses. La parte de la inversión financiada con subvenciones públicas no dará derecho a deducción.

A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual contenido en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

p) Por donaciones con finalidad ecológica: El 20 por 100 de las donaciones efectuadas durante el período impositivo en favor de cualquiera de las siguientes entidades:

1) La Generalitat y las Corporaciones Locales de la Comunitat Valenciana. A estos efectos, cuando la donación consista en dinero las cantidades recibidas quedarán afectas en el presupuesto del donatario a la

financiación de programas de gasto que tengan por objeto la defensa y conservación del medio ambiente.

De conformidad con ello, en el estado de gastos del presupuesto de cada ejercicio se consignará crédito en dichos programas por un importe como mínimo igual al de las donaciones percibidas durante el ejercicio inmediatamente anterior.

2) Las entidades públicas dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales citadas en el número 1) anterior cuyo objeto social sea la defensa y conservación del medio ambiente. Las cantidades recibidas por estas entidades quedarán sometidas a las mismas reglas de afectación recogidas en el citado número 1).

3) Las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunitat Valenciana.

q) Por donaciones relativas al Patrimonio Cultural Valenciano.

1. El 10 por 100 de las donaciones puras y simples efectuadas durante el período impositivo de bienes que, formando parte del Patrimonio Cultural Valenciano, se hallen inscritos en el Inventario General del citado patrimonio, de acuerdo con la normativa legal autonómica vigente, siempre que se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

1) La Generalitat y las Corporaciones Locales de la Comunitat Valenciana; 2) Las entidades públicas de carácter cultural dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales citadas en el número 1) anterior; 3) Las Universidades Públicas de la Comunitat Valenciana; 4) Las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunitat Valenciana.

2. El 5 por 100 de las cantidades dinerarias donadas a cualquiera de las entidades a las que se refiere el número 1 anterior para la conservación, reparación y restauración de los bienes que, formando parte del Patrimonio Cultural Valenciano, se hallen inscritos en su Inventario General. A estos efectos, cuando el donatario sea alguna de las entidades contempladas en los apartados 1), 2) y 3) del citado número 1 las cantidades recibidas quedarán afectas, en los mismos términos recogidos en el apartado 1) de la letra p) anterior, a la financiación de programas de gasto que tengan por objeto la conservación, reparación y restauración de obras de arte y, en general, de bienes con valor histórico, artístico o cultural.

3. El 5 por 100 de las cantidades destinadas por los titulares de bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en el Inventario General del mismo a la conservación, reparación y restauración de los citados bienes.

r) Por donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana: El 10 por 100 de las donaciones efectuadas durante el período impositivo en favor de las siguientes entidades:

1) La Generalitat y las Corporaciones Locales de la Comunitat Valenciana. A estos efectos, cuando la donación consista en dinero las cantidades recibidas quedarán afectas en el presupuesto del donatario a la financiación de programas de gasto que tengan por objeto el fomento de la Lengua Valenciana. De conformidad con ello, en el estado de gastos del presupuesto de cada ejercicio se consignará crédito en dichos programas por un importe como mínimo igual al de las donaciones percibidas durante el ejercicio inmediatamente anterior.

2) Las entidades públicas dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales citadas en el número 1) anterior cuyo objeto social sea el fomento de la Lengua Valenciana. Las cantidades recibidas por estas entidades quedarán sometidas a las mismas reglas de afectación recogidas en el citado número 1).

3) Las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que su fin exclusivo sea el fomento de la Lengua Valenciana y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunitat Valenciana.

s) Por el incremento de los costes de la financiación ajena en la inversión de la vivienda habitual, derivados del alza de los tipos de interés de los préstamos hipotecarios:

1) Podrán aplicar esta deducción, sin perjuicio de la que proceda con arreglo a lo establecido en el artículo Tercero Bis de esta Ley, los contribuyentes que satisfagan en el periodo impositivo cantidades en concepto de intereses derivados de un préstamo hipotecario a interés variable para la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual o para la adecuación de la misma por razón de discapacidad.

2) Para la aplicación de esta deducción se habrán de cumplir los siguientes requisitos:

2.1) Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente o que la adecuación de la misma por razón de discapacidad sea anterior al inicio del periodo impositivo.

2.2) Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a 25.000 euros, en tributación individual, o a 40.000, en tributación conjunta.

3) La base máxima de esta deducción será de 9.015 euros anuales, en los supuestos de adquisición y rehabilitación de vivienda habitual, y de 12.020, en los supuestos de adecuación de la misma por razón de discapacidad, y estará constituida por las cantidades satisfechas en el ejercicio en concepto de intereses, que den derecho, a su vez, a la aplicación de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual, sin tener en cuenta, a tal efecto, el coste ni las cantidades obtenidas de los instrumentos de cobertura del riesgo de variación del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios, regulados en el artículo Decimonoveno de la Ley

36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica.

4) Los porcentajes de deducción, expresados con dos decimales, se establecerán con arreglo al siguiente procedimiento:

4.1) En primer lugar, se determinará un porcentaje, expresado con dos decimales, que será el resultado de multiplicar 0,33 por el cociente de una fracción, cuyo numerador estará constituido por el diferencial, expresado con dos decimales, entre el EURIBOR medio "a un año" correspondiente al ejercicio del periodo impositivo, calculado, con dos decimales, con arreglo a los datos publicados por el Banco de España, y el EURIBOR medio "a un año" para 2007, fijado, a estos efectos, en el 4,45 %, y cuyo denominador será el citado EURIBOR medio "a un año" correspondiente al ejercicio del periodo impositivo.

4.2) El resultado obtenido de la aplicación de lo dispuesto en el número anterior se multiplicará por el coeficiente que, en cada caso, corresponda de entre los siguientes:

4.2.1) Cuando la adquisición, rehabilitación o adecuación por razón de discapacidad de la vivienda sea anterior al 20 de enero de 2006:

4.2.1.1) Si resulta procedente la compensación a la que hace referencia el apartado c) de la Disposición Transitoria Decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

Sobre los primeros 4.507,59 euros: 0,80.

Sobre el exceso: 0,85.

4.2.1.2) Si no resulta procedente la compensación a la que hace referencia el apartado c) de la Disposición Transitoria Decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio: 0,85.

4.2.2) Cuando la adquisición, rehabilitación o adecuación por razón de discapacidad de la vivienda se produzca a partir del 20 de enero de 2006, inclusive:

4.2.2.1) Cuando se trate de adecuaciones de vivienda por razón de discapacidad, o de adquisiciones o rehabilitaciones de vivienda a las que no resulte de aplicación la deducción autonómica a la que se refiere la letra j) del apartado Uno del artículo Cuarto de esta Ley:

4.2.2.1.1) Si se trata de adquisición o rehabilitación: 0,85.

4.2.2.1.2) Si se trata de adecuación por razón de discapacidad: 0,80.

4.2.2.2) Cuando se trate de adquisiciones o rehabilitaciones de vivienda a las que resulte de aplicación la deducción autonómica a la que se refiere la letra j) del apartado Uno del artículo Cuarto de esta Ley:

4.2.2.2.1) Dentro de los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación:

Sobre los primeros 4.507,59 euros: 0,817.

Sobre el exceso: 0,85.

4.2.2.2.2) Después de los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación:

Sobre los primeros 4.507,59 euros: 0,8335.

Sobre el exceso: 0,85.

4.3) Los porcentajes de deducción que resulten finalmente aplicables a los distintos supuestos, calculados con arreglo a lo establecido en los números 4.1) y 4.2), se aprobarán mediante Decreto del Consell, una vez conocido el EURIBOR medio correspondiente al ejercicio del periodo impositivo.

5) Al resultado de aplicar el porcentaje de deducción a la base de la misma se le restará el 33 por 100 de la diferencia positiva, si la hubiere, entre el importe de las rentas generadas en el ejercicio por los instrumentos de cobertura del riesgo de variación del tipo de interés de los préstamos hipotecarios, regulados en el artículo Decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y el coste de dichos instrumentos de cobertura.

6) A los efectos de la presente deducción, se estará a los conceptos de vivienda habitual y de adquisición, rehabilitación y adecuación por razón de discapacidad de dicha vivienda habitual recogidos en la normativa estatal reguladora del impuesto.

7) La aplicación de esta deducción resultará compatible con la de la recogida en la letra j) del apartado Uno del artículo Cuarto de esta Ley.

t) (28) Por contribuyentes con dos o más descendientes: el 10 por 100 del importe de la cuota íntegra autonómica, en tributación individual o conjunta, una vez deducidas de la misma las minoraciones para determinar la cuota líquida autonómica, excluida la presente deducción, a las que se refiere la normativa estatal reguladora del impuesto.

Serán requisitos para la aplicación de esta deducción los siguientes:

1) Que los descendientes generen a favor del contribuyente el derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto.

2) Que la suma de las siguientes bases imponibles no sea superior a 24.000 euros:

a) Las de los contribuyentes que tengan derecho, por los mismos descendientes, a la aplicación del mínimo por descendientes.

b) Las de los propios descendientes que dan derecho al citado mínimo.

c) Las de todos los miembros de la unidad familiar que tributen conjuntamente con el contribuyente y que no se encuentren incluidos en las dos letras anteriores.

(28) Letra t) añadida por el artículo 23 de la Ley 12/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOGV 30/12/2009 - BOE 28/01/2010).

u) (29) Por cantidades procedentes de ayudas públicas concedidas por la Generalitat en el marco de lo dispuesto en la Ley 6/2009, de 30 de junio, de la Generalitat, de protección a la maternidad:

270 euros por cada contribuyente.

Dos. La aplicación de las deducciones recogidas en las letras j), k), l), m) y o) del apartado Uno precedente requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado período impositivo por los bienes que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente. Asimismo, la base de la deducción a la que se refiere el número 3 de la letra q) del citado apartado Uno no podrá superar el 20 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

Tres. Para tener derecho a las deducciones contempladas en la letra p), en los números 1 y 2 de la letra q) y en la letra r), todas ellas del apartado Uno anterior, se deberá acreditar la efectividad de la donación efectuada, así como el valor de la misma, mediante certificación expedida por la entidad donataria en la que, además del número de identificación fiscal y de los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria, se hagan constar los siguientes extremos:

1) Fecha e importe del donativo, cuando éste sea dinerario.

2) Documento público u otro documento auténtico acreditativo de la entrega del bien donado, cuando se trate de donaciones en especie. En relación con las donaciones a las que se refiere el número 1 de la letra q) será mención inexcusable del documento el número de identificación que en el inventario general del patrimonio cultural valenciano corresponda al bien donado.

3) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación. En cualquier caso, la revocación de la donación determinará la obligación de ingresar las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, más los intereses de demora que procedan, en la forma establecida por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, cuando la donación se efectúe a favor de las entidades a las que se refieren el apartado 3) de la letra p), el apartado 4) del número 1 de la letra q) y el apartado 3) de la letra r).

Sin perjuicio de lo anterior, tratándose de donaciones en especie, a la citada certificación deberá acompañarse otra acreditativa del valor de los bienes donados, cuya expedición corresponderá a la Conselleria competente en cada caso por razón del objeto o finalidad de la donación.

Cuatro. A los efectos de lo dispuesto en el párrafo segundo de la letra a), del punto 2º de la letra e), del párrafo primero de la letra h), del punto 5º de la letra n) y del punto 4º de la letra ñ) del apartado Uno del artículo Cuarto de esta Ley la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no podrá ser superior a 27.790 euros, en tributación individual, o a 44.955 euros, en tributación conjunta.

A los efectos de lo dispuesto en el punto 1º de la letra i) del apartado Uno del artículo Cuarto de esta Ley, la suma de las bases liquidables de la unidad familiar no podrá ser superior a 27.790 euros.

Artículo 5. Opción por la tributación conjunta.

Las normas recogidas en este Capítulo resultarán aplicables a aquellos contribuyentes que, hallándose integrados en una unidad familiar, hayan optado por la tributación conjunta, de acuerdo con la normativa estatal reguladora del Impuesto.

Artículo 6. Escala autonómica.

La escala autonómica de tipos de gravamen aplicable a la base liquidable general, correspondiente a la unidad familiar cuyos miembros hayan optado por la tributación conjunta, será la establecida en el artículo Segundo de la presente Ley.

Artículo 7. Cuotas y deducciones autonómicas.

Uno. La cuota íntegra autonómica de la unidad familiar será minorada, para la obtención de la cuota líquida autonómica, en los importes que correspondan a dicha unidad familiar, de entre los recogidos en los artículos tercero, tercero bis y cuarto de esta Ley, sin que, en ningún caso, pueda dicha cuota líquida ser negativa como resultado de tales minoraciones.

Dos. (30) A los efectos del apartado anterior, y sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo de la letra a), en el punto 2º de la letra e), en el párrafo primero de la letra h), en el punto 1º de la letra i), en el párrafo tercero de la letra j), en el párrafo segundo de la letra k), en el párrafo segundo de la letra l), en el punto 5º de letra n), en el punto 4º de la letra ñ), en el párrafo segundo de la letra o), en los números 2.2) y 3) de la letra s) y en el párrafo primero y en el número 2) del párrafo segundo de la letra t) del apartado Uno del artículo Cuarto de esta Ley, por lo que a las deducciones autonómicas se refiere, se imputarán a la unidad familiar aquellas que hubieran correspondido a sus distintos miembros si éstos hubiesen optado por la tributación individual, teniendo en cuenta para ello las reglas de individualización de los distintos componentes de renta contenidos en la normativa estatal reguladora del impuesto.

(29) Letra u) añadida por el artículo 24 de la Ley 12/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOGV 30/12/2009 - BOE 28/01/2010).

(30) Apartado Dos redactado, con vigencia a partir del 1 de enero de 2010, por el artículo 25 de la Ley 12/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOGV 30/12/2009 - BOE 28/01/2010).

Índice analítico

Abreviaturas utilizadas:

D.A. Deducción Autonómica.
E.D. Estimación Directa.
E.D.N. Estimación Directa Normal.
E.D.S. Estimación Directa Simplificada.
E.O. Estimación Objetiva.
E.R.D. Empresa de Reducida Dimensión.
G. y P. Ganancias y Pérdidas Patrimoniales.
I.R.I. Imputación de Rentas Inmobiliarias.
IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
M.P.S. Mutualidad de Previsión Social.
P.A.C. Política Agraria Comunitaria.
P.P.S. Planes de Previsión Asegurados.
R.A.E. Rendimientos de Actividades Económicas.
R.C.I. Rendimientos del Capital Inmobiliario.
R.C.M. Rendimientos del Capital Mobiliario.
R.T. Rendimientos del Trabajo.
S. Siguiente.
SS. Siguientes.
U.F. Unidad Familiar.

A

Accidente: (véase también Seguros).
- **De circulación:**
  - Indemnizaciones exentas: 34

Acciones y participaciones (véase también Dividendos).
- **Admitidas a negociación:**
  - Transmisión de acciones (G. y P.): 331
  - Transmisión derechos de suscripción: 331
- **Adquisición:**
  - D.A. Andalucía: 486
  - D.A. Cataluña: 527 y 528
  - D.A. Madrid: 543 y 544
- **En instituciones de inversión colectiva:** 337 y ss.
- **Entrega de acciones:**
  - A trabajadores: 73 y 86
  - Liberadas: entrega (no constituye R.C.M.): 116
  - Valor de adquisición (G. y P.): 331
- **No admitidas a negociación:**
  - Transmisión de acciones (G. y P.): 334 y ss.
  - Transmisión derechos de suscripción: 335
- **Usufructo de acciones:**
  - Constitución o cesión del derecho (R.C.M.): 120

Acogimiento:
- **De mayores de 65 años o minusválidos:**
  - D.A. Asturias: 490
  - D.A. Madrid: 538
  - Prestaciones exentas: 38
- **Familiar de menores:**
  - D.A. Cantabria: 514
  - D.A. Extremadura: 532
  - D.A. Madrid: 537
  - Prestaciones exentas: 38

Acontecimientos excepcional interés público:
- **Deducción empresarial:** 455 y ss.
- **Donativos:** 452

Actividades económicas:
- **Actividades accesorias (E.O.):** 221, 266 y 269
- **Agrícolas:**
  - Ayudas P.A.C.: 275
  - Incluidas en E.O.: 266
- **De temporada (E.O.):**
  - Índices correctores aplicables: 236
- **Empresariales:**
  - Mercantiles y no mercantiles: 156, 164 y 166
- **Forestales:**
  - Incluidas en E.O.: 266 y 267
  - Subvenciones: 275
- **Ganaderas:**
  - Ganadería dependiente: 266
  - Ganadería independiente: 267 y s.
  - Incluidas en E.O.: 266
- **Inicio de nuevas actividades (E.O.):** 237
- **Profesionales:** 155 y s.
- **Rendimiento neto (determinación):**
  - Esquema general: 163
  - Estimación directa normal: 174 y ss.
  - Estimación directa simplificada: 187 y 191
  - Estimación objetiva (actividades agrarias): 271 y ss.
  - Estimación objetiva (otras actividades): 223 y ss.

Transformación productos naturales (E.O.): 266 y 270

Activos financieros:

Clases y concepto: 124
Operaciones (R.C.M.): 126

Actualización (coeficientes):

Inmuebles afectos (G. y P.): 350
Inmuebles no afectos (G. y P.): 323

Administración y depósito de valores:

Gasto deducible (R.C.M.): 128

Adecuación vivienda habitual: (véase Vivienda):

Adopción de hijos (véase Hijos):

Adquisición:

De ordenadores personales:
D.A. La Rioja: 555
De vivienda habitual:
D.A. Andalucía: 481 y 482
D.A. Aragón (víctimas terrorismo): 489
D.A. Asturias: 490 y 491
D.A. Canarias: 509
D.A. Cantabria (segunda vivienda): 513
D.A. Castilla-La Mancha: 516
D.A. Castilla y León (núcleos rurales): 520
D.A. Extremadura (jóvenes y víctimas terrorismo): 529
D.A. Illes Balears (jóvenes): 497
D.A. Madrid (nueva construcción): 541
D.A. Murcia (jóvenes): 545
D.A. Rioja, La: (jóvenes) 551, (2ª vivienda en medio rural) 552
D.A. Ctat. Valenciana: 560 y 562
Deducción General: 434 y ss.
Valor de adquisición:
De activos financieros: 126
De elementos afectos (G. y P.): 349 y s.
De elementos no afectos (G. y P.): 321 y ss.

Afectación (de elementos patrimoniales):

Criterios: 158 y s.
Transmisión afectos (G. y P.): 349 y ss.

Agricultor (véase joven agricultor):

Ahorro de agua:

D.A. Murcia: 549
D.A. Castilla y León: 523

Alquiler (de vivienda habitual):

D.A. Andalucía (jóvenes): 483
D.A. Asturias: 492
D.A. Canarias: 510
D.A. Cantabria: 512
D.A. Castilla y León (jóvenes): 521
D.A. Cataluña: 525
D.A. Extremadura: 530
D.A. Galicia (jóvenes): 535
D.A. Illes Balears: 498
D.A. Madrid (jóvenes): 538
D.A. Ctat. Valenciana: 564 y 565

Alteración patrimonial (G. y P): 314

Amortización:

Acelerada (E.R.D.): 197 y s.; 199 y s.
Coeficientes de amortización:
Estimación directa normal: 184
Estimación directa simplificada: 187
Estimación objetiva (actividades agrarias): 277
Estimación objetiva (resto): 233
De elementos objeto de reinversión (E.R.D.): 199 y s.
De bienes usados:
Estimación directa: 184
Estimación objetiva (actividades agrarias): 279
Estimación objetiva (resto): 234
De plantaciones (coeficientes E.O.): 277
Del derecho de usufructo:
Ganancias y pérdidas patrimoniales: 347 y s.
Rendimiento capital inmobiliario: 103
Libertad de amortización:
Empresas de reducida dimensión: 196 y ss.
Estimación directa: 186 y s.
Estimación objetiva (agrarias): 278
Estimación objetiva (resto): 234
Requisitos y reglas generales:
Estimación directa: 184 y s.
Estimación objetiva (actividades agrarias): 277 y s.
Estimación objetiva (resto): 233 y s.

Ampliación de vivienda habitual:

Concepto: 442
D.A. Illes Balears: 497
D.A. Murcia: 545
Deducción General: 441 y s.

Anualidades por alimentos:

Recibidas por los hijos:
Exención: 40
Pagadas por los padres:
Liquidación: 418 y ss.
No reducción base imponible: 390
A favor de otras personas:
Reducción base imponible pagador: 391
Rendimientos del trabajo perceptor: 69 y 391

Aparcería (E.O.): 266 y 270

Aplazamiento del pago:

Del IRPF: 22 y s.
En compraventas (G. y P.): 358 y s.

Aportaciones:
A patrimonios protegidos: 387 y ss.
A sistemas de previsión social:
A favor de personas con discapacidad: 385 y ss.
A favor del cónyuge: 384 y s.
De deportistas profesionales y de alto nivel: 392 y s
Régimen general: 377 y ss.
No dinerarias a sociedades: 339 y ss.
Aprovechamiento por turno inmuebles (I.R.I).: 291 y s.
Apuestas (véase Premios).
Arrendamiento:
De bienes inmuebles:
Rendimientos capital inmobiliario: 98 y ss.
Rendimiento actividad económica: 98 y 154
De bienes muebles, negocios o minas:
Rendimientos capital mobiliario: 143
De vivienda habitual (véase Alquiler).
Financiero ("Leasing"):
En general: 181 y s.
Empresas de reducida dimensión: 200 y ss.
Estimación objetiva (actividades agrarias): 278
Estimación objetiva (otras actividades): 234
Ascendientes:
Concepto: 402
Cuidado o asistencia de:
D.A. Andalucía (con discapacidad): 485
D.A. Aragón (dependientes): 488
D.A. Cantabria: 512
D.A. Castilla-La Mancha: 515
D.A. Extremadura: 531
D.A. Ctat. Valenciana (con discapacidad): 559
Mínimo por ascendientes: 402 y s.
Mínimo por discapacidad: 403 y s.
Incremento por gastos de asistencia: 403 y ss.
Asientos (transporte E.O.): 228
Asignación tributaria:
A la Iglesia Católica: 8
De cantidades a fines sociales: 8
Asistencia técnica (R.C.M.): 143.
Atrasos del trabajo (imputación temporal): 93
Atribución de rentas (régimen de): 293 y ss.
Autoconsumo (valoración R.A.E.):
Actividad económica (E.D.): 178
Actividad económica (E.O. agrarias): 274
Autoempleo:
D.A. Andalucía: 483
D.A. Asturias: 492 y s.
D.A. Castilla y León (mujeres y jóvenes): 519
D.A. Galicia (mujeres y jóvenes): 536
D.A. Madrid (jóvenes): 544
D.A. Illes Balears: 503
Autoliquidación (véase Declaración).
Automóvil, utilización y/o entrega:
Valoración (R.T.): 77 y s.
Autores y traductores:
Anticipo derechos de autor (imputación temporal): 93
Rendimientos del trabajo: 69
Rendimientos actividad económica: 155 y 157
Calificación fiscal de rendimientos: 155 y 157
Autotaxis (véase Taxi).
Ayudas (véase Subvenciones, Indemnizaciones).
A deportistas de alto nivel:
Cantidades exentas: 41
A madres:
Prestaciones públicas exentas: 38
A personas con hemofília (hepatitis "C"): 43
A titulares de Bienes del Patrimonio Histórico Español:
Imputación temporal (G. y P).: 358
De la P.A.C.: 45, 176, 275 y 276
Desalojo local negocio: 46 y 177
Doméstica (D.A. Andalucía): 485
Forestales (subvenciones): 178 y 275
Por abandono actividad pesquera: 176
Por abandono actividad transporte: 177
Por daños personales: 46
Por hijo a cargo (exención): 38
Por vivienda:
Acceso a la vivienda en propiedad (imputación temporal G. y P.): 358
Compensación de defectos estructurales (imputación temporal G. y P.): 358
Desalojo temporal o definitivo (exención ayuda): 46

B

Barra, longitud (cafés y bares; E.O.): 229
Base imponible:
Del ahorro:
Concepto: 371
Reducciones: 371, 390 y 391
General:
Concepto: 368 y ss.
Reducciones: 377 y ss.
Base liquidable:
Del ahorro: 376 y 394 y s.
General: 376 y 394
General negativa de 2006 a 2009: 394

General sometida a gravamen: 394

Batea (E.O.):
Coeficiente amortización: 233
Magnitud máxima: 218
Índices correctores: 235

Becas:
Exentas: 38 y ss.
No exentas (R.T.): 69

Beneficiarios de Planes de Pensiones, M.P.S. y otros sistemas de previsión social: 67 y ss.

Beneficios fiscales (véase Deducciones).

Bienes:
Afectos: 158 y ss.
Corporales producidos en Canarias: 463
Del Patrimonio Histórico Español:
Actuaciones protección de (deducción): 453 y s.
Donaciones de (deducción): 451
Del Patrimonio Mundial:
Actuaciones protección de (deducción): 454
Inmuebles:
Arrendamiento (R.C.I.): 98 y s. ; (R.A.E.): 154
Transmisión afectos (G. y P.): 349 y ss.
Transmisión no afectos (G. y P.): 321 y ss.
Muebles:
Arrendados conjuntamente con el inmueble (R.C.I.): 100
Arrendados en general (R.C.M.): 143
Usados:
Amortización (E.D.): 185
Amortización (E.O. agrarias): 278
Amortización (E.O. resto): 234

Borrador de declaración: 9 y ss.

C

Caja (cobros y pagos):
Criterio imputación temporal (R.A.E.): 166

Canarias:
Régi. especial deducciones (R.A.E.): 461 y ss.
Tripulantes empresas navieras (exención): 45

Capacidad de carga vehículo (E.O.): 228

Capacidad económica (véase Base imponible).

Capital:
Diferido (seguros): 132 y ss.
Inmobiliario (rendimientos): 98 y ss.
Mobiliario (rendimientos): 116 y ss.
Prestaciones de sistemas de previsión social:
Calificación fiscal (R.T.): 67 y ss.
Reducción régimen transitorio (R.T.): 87 y ss.

Capital social:
Reducción con devolución aportaciones (R.C.M.):
Régimen General: 120
Régimen SICAV: 121 y s.
Reducción (otras modalidades): 315 y s.

Capitalización (operaciones de): 131 y ss.

Cese de trabajadores (véase Despido).

Cesión de:
Activos con pacto de recompra "repos": 124
Bienes o derechos entre miembros de la U.F.: 168
Capitales propios (R.C.M.): 124 y ss.
Crédito (R.C.M.): 124
Derechos de imagen:
Rendimientos del capital mobiliario: 143
Imputación de rentas: 303 y ss.
Del IRPF a las Comunidades Autónomas: 30, 60 y ss. y 603
Usufructo sobre acciones (R.C.M.): 120
Usufructo sobre bienes inmuebles (R.C.I.): 98

Ceuta o Melilla:
Deducción general IRPF: 469 y ss.

Cheque (devolución por): 26

Cifra de negocios (E.R.D.): 171

Circunstancias excepcionales (gastos extraordinarios y reducción de módulos o índices rendimiento neto E.O.):
Actividades agrarias: 272 y 281
Otras actividades: 230 y 238 y s.

Clases pasivas:
Detracciones por derechos pasivos (R.T.): 89
Prestaciones (R.T.): 67

Clientes dudoso cobro (véase Saldos dudoso cobro).

Coeficientes:
De actualización del valor de adquisición:
Inmuebles afectos: 350
Inmuebles no afectos: 323
De amortización:
Estimación directa normal: 184
Estimación directa simplificada: 187
Estimación objetiva (actividades agrarias):277
Estimación objetiva (resto): 233
Reductores de ganancias patrimoniales (régimen transitorio): 327 y ss.

Colegios de huérfanos (gastos R.T.): 89

Colegios profesionales (gastos R.T.): 89

Comedores de empresa (R.T.): 74

Compensación:
De bases liquidables generales negativas: 394
De rentas:
El la base imponible del ahorro: 371 y s.
En la base imponible general: 368 y ss.
Fiscal:
Por adquisición de vivienda habitual: 589 y ss.
Por percepciones de determinados rendimientos del capital mobiliario: 593 y ss.
Complementaria (véase Declaración).
Compra:
De vivienda habitual (véase Adquisición).
Libro de compras (R.A.E.): 163 y 164
Comunidades Autónomas:
Cesión parcial del IRPF: 30, 60 y ss. y 603
Deducciones autonómicas: (véase Deducciones).
Participación en la gestión del IRPF: 32
Residencia habitual: 49 y ss.
Comunidades de Bienes (véase Entidades en régimen de atribución).
Confirmación (Borrador de declaración): 13 y ss.
Construcción (y/o adecuación):
De vivienda habitual:
D.a. Asturias: 490 y 491
D.A. Cantabria (segunda vivienda): 513
D.A. Castilla-La Mancha: 516
D.A. Castilla y León (núcleos rurales): 520
D.A. Illes Balears: 497
D.A. Madrid (adquisición nueva construcción): 541
D.A. Murcia: 545
D.A. Rioja, La (segunda vivienda): 550 y 552
D.A. Ctat. Valenciana: 563
Deducción General: 434 y ss. y 441 y ss.
Inmuebles en construcción:
No imputación rentas inmobiliarias: 291
Consumo energía eléctrica (E.O.): 227
Contabilidad (obligaciones): 163 y 164
Contratos:
De aprendizaje (E.O.): 226
De seguro (prestaciones):
Colectivos (jubilación o invalidez R.T.): 68 y s.
Con Mutualidades de Previsión Social (R.T.): 67 y s.
De elementos patrimoniales (G. y P.): 344
De productos de explotación (R.A.E.): 176 y 275
De vida o invalidez (R.C.M.): 131 y ss.
Contribución empresarial a Planes de Pensiones:
Deducción de cuota del promotor: 458
Gasto deducible (E.D.): 181 y s.
Rendimientos del trabajo en especie: 79
Reducción base imponible: 377 y ss.
Contribuyente:
Concepto: 49 y ss.
No obligados a declarar: 2 y ss.
Obligados a declarar: 2 y ss.
Residencia habitual:
En el extranjero: 51 y s.
En el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía: 50 y s.
En territorio español: 49 y s.
Cónyuge:
Del empresario:
Cesión a la actividad de bienes: 168
Trabajo en la actividad: 167 y s.
Pensiones compensatorias:
Cónyuge que las percibe (R.T.): 69
Cónyuge que las satisface (reducción): 390 y s.
Copa del América 33ª:
Reducción (R.T.): 90
Reducción (R.A.E.): 202 y s.
Régimen especial deducción (E.D.): 455 y 458
Cotizaciones Seguridad Social (gastos R.T.): 89
Creación de empleo:
Deducción de cuota por: 458 y 462
Libertad de amortización (E.R.D.): 194 y ss.
Reducción rendimiento neto: 205 y ss.
Régimen de estimación objetiva: 239 y 281
Crédito:
Cesión de (R.C.M.): 124
Cuenta ahorro-empresa: 472 y ss.
Cuentas vivienda:
Concepto y requisitos (deducción gral): 444 y ss.
D.A. Rioja, La: 552
Cuota:
Diferencial: 574 y 596
Íntegra autonómica: 413
Íntegra estatal: 413
Líquida autonómica: 433 y 574
Líquida autonómica incrementada: 574 y ss.
Líquida estatal: 433, 574 y ss.
Líquida estatal incrementada: 574 y ss.
Líquida total: 574 y ss.
Resultante de la autoliquidación: 574 y 596

D

Daños (indemnizaciones por):
Patrimoniales:
Exención: 46

Ganancias y pérdidas patrimoniales: 344
Rendimiento de actividades económicas (E.D.): 176
Rendimientos de actividades económicas (E.O.): 275
Personales (indemnización exenta): 43 y 46

Declaración (autoliquidación):
Borrador de: 9 y ss.
Complementaria:
Atrasos trabajo: 93
Otras causas: 604 y ss.
Plazo, lugar y forma de presentación: 17 y s.
Presentación telemática: 18 y ss.
Rectificación de errores u omisiones: 27 y s.

Deducciones:
Actividades económicas (E.D.):
Regímenes especiales: 455 y ss.
Regímenes especiales Canarias: 461 y ss.
Régimen general: 454 y ss.
Actividades económicas (E.O.): 467 y ss.
Alquiler vivienda habitual (deducción general): 474 y ss.
Autonómicas:
Andalucía: 481 y ss.
Aragón: 487 y ss.
Asturias: 489 y ss.
Canarias: 503 y ss.
Cantabria: 511 y ss.
Castilla -La Mancha: 514 y ss.
Castilla y León: 517 y ss.
Cataluña: 524 y ss.
Extremadura: 529 y ss.
Galicia: 532 y ss.
Illes Balears: 495 y ss.
Madrid: 536 y ss.
Murcia: 544 y ss.
Rioja, La: 549 y ss.
Ctat. Valenciana: 555 y ss.
Cuenta ahorro-empresa: 472 y ss.
Doble imposición de dividendos (partidas pendientes): 583
Doble imposición internacional: 583 y ss.
Donativos (deducción general): 449 y ss.
Inversión en vivienda habitual (deducción general):
Adquisición o rehabilitación: 437 y ss.
Construcción o ampliación: 441 y ss.
Cuentas vivienda: 444 y ss.
Obras de adecuación por minusvalía: 447 y ss.
Maternidad: 598 y ss.
Nacimiento o adopción: 601 y ss.
Obras de mejora vivienda habitual: 475 y ss.
Obtención rendimientos del trabajo y actividades económicas:
Deducción general: 586 y ss.
Reducción General (R.T.): 90 y ss.
Reducción (R.A.E.): 203 y ss.
Protección Patrimonio Histórico Español y Patrimonio Mundial: 453 y s.
Rentas obtenidas en Ceuta o Melilla: 469 y ss.

Defensa jurídica (gastos R.T.): 90

Deportistas profesionales y de alto nivel:
Aportaciones a M.P.S.: 392 y s.
Ayudas (importe exento): 41 y s.

Derechos:
De fundador (R.T.): 69 y 79
De imagen (cesión):
Rendimientos capital mobiliario: 143
Imputación de rentas: 303 y ss.
De propiedad intelectual o industrial:
Rendimientos: 142 y s. y 145
De suscripción (transmisión):
De acciones admitidas a negociación: 331
De acciones no admitidas a negociación: 335

Desafectación:
Concepto y requisitos: 160 y s.
Transmisión de elementos desafectados:
Con más de tres años desde desafectación: 321 y ss.
Con menos de tres años desde desafectación: 349 y ss.

Desalojo (temporal o definitivo):
Local de negocio (exención): 46
Vivienda habitual (exención): 46

Descendientes (véase también Hijos):
Concepto: 399 y ss.
Cuidado de (véase también Guardería):
D.A. Andalucía (discapacitados): 485
D.A. Aragón (dependientes): 488
D.A. Cantabria: 512
D.A. Castilla-La Mancha (discapacitados): 515
D.A. Castilla y León: 518
D.A. Extremadura (discapacitados): 531
D.A. Galicia: 534
Donación cantidades para adquisición vivienda: D.A. Canarias: 507
Gastos de estudios:
D.A. Canarias: 505
D.A. Illes Balears: 495
D.A. Madrid: 540
Importe del mínimo:
Comunidad de Madrid: 405
Restantes Comunidades: 401

Desempleo (prestaciones):
Pago único:

Importe exento: 41
Imputación temporal: 93 y 94
Pagos periódicos (R.T.): 66

Despido (indemnizaciones exentas): 34 y ss.

Desplazamiento (gastos R.T.): 80 y ss.

Desplazamiento trabajador a su centro de trabajo: 75

Deuda Pública (régimen fiscal): 127

Devengo del IRPF: 58 y ss.

Devolución:
De ingresos indebidos: 27 y s.
Del IRPF: 26

Dietas (importes exentos): 81

Discapacidad:
Acreditación de la condición: 404
Cómputo 40% personal asalariado en E.O.: 226
Deducciones autonómicas por discapacidad:
D.A. Andalucía: 485
D.A. Aragón: 488
D.A. Asturias: 491
D.A. Canarias: 507
D.A. Cantabria: 512
D.A. Castilla-La Mancha: 515
D.A. Castilla y León: 517
D.A. Cataluña: 525
D.A. Extremadura: 531
D.A. Galicia: 533
D.A. Illes Balears: 499
D.A. Madrid: 538
D.A. Ctat. Valenciana: 556, 559 y 562
Deducción general por discapacidad:
Obras e instalaciones de adecuación vivienda habitual: 447 y ss.
Mínimo personal y familiar:
Cuantías del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes: 403 y s.
Cuantías del mínimo por discapacidad del contribuyente: 403
Incremento en concepto de gastos de asistencia del contribuyente, ascendientes o descendientes: 403
Patrimonios protegidos de personas con discapacidad:
Aportaciones (R.T.): 70 y s.
Reducción base imponible general: 385 y ss.
Percepciones exentas (incapacidad permanente absoluta o gran invalidez): 37 y s.
Reducciones de los rendimientos del trabajo:
Reducción adicional por discapacidad trabajadores activos: 97 y s.
Sistemas de previsión social a su favor: 376, 385 y ss.

Disolución:
De comunidades de bienes: 314
De sociedad legal de gananciales: 314
De sociedades (G. y P.): 341 y s.

Dividendos:
Deducción en cuota (partidas pendientes): 583
Exención (límite 1.500 euros): 120 y s.
SICAV: 121 y s.
SOCIMI: 122

División de la cosa común: 320

Doble imposición (deducciones):
Cesión de derechos de imagen: 305
Dividendos (partidas pendientes): 583
Internacional: 583 y ss.

Domiciliación de pago del IRPF: 21 y s.

Donativos:
Aportaciones a partidos políticos: 391
Deducciones autonómicas:
D.A. Aragón: 489
D.A. Asturias: 493
D.A. Canarias: 504 y 507
D.A. Cantabria: 513
D.A. Castilla-La Mancha: 516
D.A. Castilla y León: 522
D.A. Cataluña: 524
D.A. Extremadura: 530
D.A. Madrid: 539
D.A. Murcia: 546
D.A. Ctat. Valenciana: 567 y 568
Deducción general: 449 y ss.

E

Economatos de carácter social:
Rendimiento del trabajo en especie: 74

Edad:
Mínimo del contribuyente:
Incremento por edad superior a 65 años o a 75 años: 399
Mínimo por ascendientes:
Cuantías según edad: 402
Mínimo por descendientes:
Incremento por descendientes menores de tres años: 401
Pertenencia a la unidad familiar: 52

Educación (servicios de): 75

Empleo (creación o mantenimiento de):
Deducción de cuota: 458
En empresas de reducida dimensión: 194 y ss.
En estimación objetiva: 231 y ss; 278 y ss.

Reducción rendimiento neto (actividad económica): 205 y ss.

Empresa de reducida dimensión:
Concepto: 192 y s.
Incentivos fiscales: 194 y ss.

Empresario (cómputo E.O.): 224 y s.

Entidades en régimen de atribución: 293 y s.

Entierro o sepelio (exención): 43

Entrega de acciones a trabajadores: 73

Errores padecidos en la declaración: 27 y s.

Escalas de gravamen IRPF: 414 y ss.

Estimación:
De rentas (rentas estimadas):
De actividades económicas: 178
Del capital inmobiliario: 100
Del capital mobiliario: 116 y s.
Del trabajo: 72
Estimación Directa Normal: 170 y ss.
Estimación Directa Simplificada: 170 y ss.
Estimación Objetiva (actividades agrarias): 262 y ss.
Estimación Objetiva (otras actividades): 214 y ss.

Euribor (variación de):
D.A. Canarias: 510
D.A. Madrid: 539
D.A. Ctat. Valenciana: 569

Exclusión:
Estimación directa simplificada: 172
Estimación objetiva: 215 y s.; 263 y s.

Exenciones IRPF: 33 y ss.

Existencias (criterios de valoración): 179

Extinción:
De derechos reales inmuebles (G. y P.): 347y s.
De rentas temporales o vitalicias:
Derecho de rescate (R.C.M.): 139
Ganancias y pérdidas patrimoniales: 346
Del contrato de trabajo: 34 y ss.
Del régimen económico matrimonial de gananciales: 314
Del régimen económico matrimonial de participación: 314
Del régimen económico matrimonial de separación de bienes: 317

Extranjero:
Exención IRPF (trabajos realizados en): 42 y s.
Deducción IRFPF (impuestos satisfechos): 583 y ss.

F

Fallecimiento:
De uno de los padres: 401
Del contribuyente: 58 y s.
Del empresario (cese relación laboral): 36

Familia (véase también Unidad familiar, Hijos).
Monoparental:
Concepto: 377
D.A. Asturias: 494
Reducción por tributación conjunta: 377
Numerosa:
D.A. Asturias: 494
D.A. Canarias: 509
D.A. Castilla y León: 517
D.A. Galicia: 533
D.A. Madrid: 542
D.A. Ctat. Valenciana: 557

Financiación ajena (compensación fiscal): 590

Forestal (actividad E.O.): 266 y 267

Formación profesional específica:
No cómputo de los alumnos (E.O.): 225

Fraccionamiento del pago del IRPF: 22 y ss.

Funcionarios españoles en el extranjero: 51

Fusión, escisión o absorción de sociedades:
Ganancias y pérdidas patrimoniales: 342 y s.

G

Ganadería (E.O.):
Dependiente: 266 y s.
Independiente: 267 y s.

Ganado (cría, guarda y engorde)
Actividad en E.O.: 266; 268 y s.

Ganancias y pérdidas patrimoniales:
Compensación de ganancias y pérdidas patrimoniales: (véase Compensación de rentas).
Concepto: 314 y ss.
Determinación del importe:
Coeficientes actualización (inmuebles afectos): 350
Coeficientes actualización (inmuebles no afectos): 323 y ss.
Coeficientes reductores (elementos adquiridos antes del 31-12-1994): 327
Normas específicas de valoración: 330 y ss.
Normas generales: 321 y ss.
Régimen transitorio de reducción: 323 y ss.
Imputación temporal:
Acogidas a diferimiento por reinversión: 359 y s.
Producidas en ejercicios anteriores: 358 y s.

Producidas en el propio ejercicio: 358
Individualización: 360
Supuestos de no integración: 317 y ss.

Gastos de adquisición:
Amortización de:
Rendimientos actividades económicas: 185
Rendimientos capital inmobiliario: 103
Rendimientos capital mobiliario (arrendamiento bienes muebles, negocios o minas): 143 y s.
Como mayor valor de adquisición:
Ganancias y pérdidas patrimoniales: 321 y 350
Rendimientos del capital mobiliario: 126

Gastos deducibles:
Actividades económicas (E.D.): 178 y ss.
Capital inmobiliario: 101 y ss.
Capital mobiliario: 122, 128, 143 y ss.
Trabajo: 89 y s.

Gastos de difícil justificación (E.D.S.): 191

Gastos de locomoción (R.T.): 75, 80 y ss.

Gastos de manutención y estancia (R.T.): 80 y ss.

Gastos de transmisión:
Como menor valor de transmisión:
Ganancias y pérdidas patrimoniales: 322
Rendimientos del capital mobiliario: 126

Gastos de traslado (R.T.): 83 y s.

Gastos en bienes del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial: 453

Gastos extraordinarios (E.O):
Actividades agrarias: 281
Otras actividades: 238

Gran invalidez (percepciones exentas): 37 y s.

Gravamen autonómico: 412 y ss.

Gravamen estatal: 412 y ss.

Guardería (gastos de cuidado o custodia):
D.A. Canarias: 505
D.A. Castilla y León: 518
D.A. Galicia: 534
D.A. Murcia: 547
D.A. Ctat. Valenciana: 557

H

Haberes pasivos (R.T.): 67

Hepatitis "C" (exención ayudas): 43

Herencias yacentes (véase Entidades régimen atribución).

Hijos (véase también Descendientes).
Cuidado (custodia. Véase también Guardería):
D.A. Aragón: 488
D.A. Cantabria: 512
D.A. Castilla y León: 518
D.A. Extremadura (discapacitados): 531
D.A. Galicia: 534
Mínimo por descendientes:
Cuantías aplicables:
Comunidad de Madrid: 405
Restantes Comunidades Autónomas: 401
Incremento por descendientes menores de 3 años: 401
Incremento por discapacidad de descendientes: 404
Nacimiento o adopción:
D.A. Andalucía: 483
D.A. Aragón: 487 y 488
D.A. Asturias: 493
D.A. Canarias: 507
D.A. Castilla-La Mancha: 514
D.A. Castilla y León: 517
D.A. Cataluña: 524
D.A. Galicia: 532
D.A. Illes Balears: 500
D.A. Madrid: 536
D.A. Rioja, La: 550
D.A. Ctat. Valenciana: 555 y 556
Deducción general: 601 y ss.
Prestaciones públicas exentas: 38

Horno (superficie E.O.): 227

Hundimiento
Actividades E.O.:
Agrarias: 281
Otras actividades: 238 y s.
De elementos patrimoniales:
Indemnizaciones exentas: 45 y s.

I

Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.):
Compensaciones percibidas:
Actividades agrarias (E.O.): 274
Cuotas devengadas:
Actividades económicas (E.D.): 178
Cuotas soportadas:
Actividades económicas (E.D.): 191 y s.

Imputación:
De rentas (regímenes):
Agrupaciones interés económico y uniones temporales de empresas: 299 y s.
Cesión de derechos de imagen: 303 y ss.
Instituciones de Inversión Colectiva constituidas en paraísos fiscales: 306 y ss.
Inmobiliarias: 290 y ss.
Transparencia fiscal internacional: 300 y ss.

Temporal:
Agrupaciones interés económico y uniones temporales de empresas: 299
Cesión derechos de imagen: 304 y s.
Ganancias y pérdidas patrimoniales: 358 y ss.
Rendimientos actividades económicas: 165 y ss.
Rendimientos capital inmobiliario: 108
Rendimientos capital mobiliario: 146
Rendimientos trabajo: 92 y ss.
Transparencia fiscal internacional: 302 y s.

Incapacidad:
Permanente absoluta o gran invalidez (exención): 37 y s.
Temporal (R.T.): 67

Incendio:
Actividades (E.O.):
Agrarias: 281
Otras actividades: 238 y s.
De elementos patrimoniales:
Indemnizaciones exentas: 45

Incentivos fiscales al:
Empleo (creación o mantenimiento):
Actividades económicas en general: 205 y ss
Actividades económicas (E.O.): 231 y ss; 278 y s.
Empresas de reducida dimensión: 194 y ss.
Inversión:
Actividades económicas (E.D.): 454 y ss.
Actividades económicas (E.O.): 467 y ss.
Mecenazgo (Ley 49/2002):
Convenios de colaboración: 189
Gastos actividades interés general: 189
Reinversión:
Transmisión vivienda habitual: 354 y ss.

Incremento (véase también Ganancias y pérdidas patrimoniales):
De cuotas líquidas: 575 y ss.
De plantilla:
Actividades económicas en general: 205 y ss.
Empresas de reducida dimensión: 194 y s.
Estimación objetiva: 231 y s.

Indemnizaciones:
Por daños personales (exención): 43
Por despido o cese (exención): 34 y ss.
Por daños patrimoniales:
Actividades económicas (E.D.): 176 y 177
Exención: 45 y s.
Ganancias y pérdidas patrimoniales: 344
Por destrucción de animales (E.O.): 275
Por privación de libertad (exención): 43 y s.
Por sacrificio obligatorio cabaña ganadera:177
Por seguros: 176 y 275

Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM): 44

Indices:
Correctores (E.O.):
Actividades agrarias: 278 y ss.
Otras actividades: 235 y ss.
De rendimiento neto (E.O.):
Actividades agrarias: 272 y 273

Individualización (de rentas):
Actividades económicas: 167 y s.
Capital inmobiliario: 108 y s.
Capital mobiliario: 145
Ganancias y pérdidas patrimoniales: 360 y s.
Rentas imputadas:
Rentas inmobiliarias: 292
Trabajo: 92

Ingresos de explotación:
Actividades económicas (E.D.): 175 y ss
Actividades económicas (E.O. agrarias): 273 y ss.

Inmuebles (véase Bienes inmuebles).

Insolvencia:
Pérdida por deterioro global (E.R.D.): 198 y s.
Pérdida por deterioro individualizada (E.D.): 188

Instituciones de Inversión Colectiva en paraísos fiscales (Imputación de rentas): 306 y ss.

Integración y compensación de rentas:
En la base imponible del ahorro: 371 y ss.
En la base imponible general: 368 y ss.
En tributación conjunta: 372

Intereses:
De demora (autoliquidaciones complementarias): 604 y ss.
De demora (devoluciones IRPF): 27 y s.
De demora (pérdida del derecho a deducciones practicadas):
Cálculo: 579 y ss.
Vigentes 1994 a 2011: 580
Gastos deducibles:
Rendimientos del capital inmobiliario: 101 y ss.
Rendimientos de actividades económicas (E.D.): 184 y ss.
Percibidos por la cesión de capitales propios:
Rendimientos capital mobiliario: 124 y ss.
Satisfechos por financiación de vivienda habitual:
Base de deducción: 439

Internet (acceso a):
D.A. Galicia: 535

Invalidez (prestaciones por):
De contratos de seguro individual:

Rendimiento capital mobiliario: 138 y s.
De sistemas de previsión social:
Rendimientos del trabajo: 67 y ss.
Incapacidad permanente absoluta y gran invalidez (exención): 37 y s.

Inversión:
Empresarial:
Estimación directa: 454 y ss.
Estimación objetiva: 467 y ss.
En acciones y participaciones:
D.A. Andalucía: 486 y s.
D.A. Cataluña: 527 y 528
D.A. Madrid: 543 y 544
En ordenadores personales:
D.A. La Rioja: 555
En fuentes de energía renovables en vivienda habitual:
D.A. C. Valenciana: 566 y s.

IPREM (véase Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples).

J, K, L

Joven:
Agricultor (reducción rendimiento neto E.O.): 280
D.A. Andalucía:
Adquisición de vivienda habitual: 482
Alquiler vivienda habitual: 483
D.A. Asturias (emprendedores): 492
D.A. Cantabria (alquiler vivienda): 512
D.A. Castilla y León:
Adquisición vivienda (núcleos rurales): 520
Alquiler vivienda: 521
Emprendedores: 519
D.A. Cataluña (alquiler vivienda): 525
D.A. Extremadura:
Adquisición vivienda: 529
Alquiler vivienda: 530
D.A. Galicia:
Alquiler vivienda: 535
Emprendedores: 536
D.A. Illes Balears:
Adquisición o rehabilitación vivienda: 497
Alquiler vivienda: 498
D.A. Madrid (alquiler vivienda): 538
D.A. Murcia (adquisición vivienda): 545
D.A. Rioja, La (adquisición vivienda): 551
D.A. Ctat. Valenciana
Alquiler vivienda: 564
Primera adquisición vivienda: 562

Juego:
Ganancias: 328
Pérdidas (no cómputo): 319
Premios exentos: 41 y s.

Jurados (dietas exentas; R.T.): 84 y s.
Kilómetro (distancia recorrida E.O.): 229
Kilovatio (potencia eléctrica E.O.): 227
Kilovatio por hora (consumo E.O.): 227
Leasing (véase Arrendamiento financiero).
Lengua Catalana (donativos fomento): 524
Lengua Valenciana (donativos fomento): 568
Letras del Tesoro (R.C.M.): 125 y 127

Libros:
Contabilidad y registros: 163 y 164
De texto:
D.A. Illes Balears: 495 y s.

Liquidación:
IRPF (esquema general): 61, 62 y 63

Local de negocio:
Arrendamiento (R.C.I.): 99, 143 y 343
Traspaso:
Cantidad percibida por arrendatario (G. y P.): 343
Cantidad percibida por propietario o usufructuario (R.C.I.): 100

Local, superficie del (E.O.): 227
Locomoción (véase Gastos de locomoción).
Longitud de barra (E.O.): 229
Loterías y apuestas (exenciones): 41 y s.

M, N

Máquinas recreativas (E.O.): 228 y s.

Mantenimiento de empleo:
Actividades económicas: 205 y ss.

Maternidad:
Deducción autonómica.
Ctat. Valenciana: 571
Deducción por maternidad: 598 y ss.
Deducción por nacimiento o adopción: 601 y ss.
Prestaciones públicas exentas: 38

Matrimonio (véase también Tributación conjunta).
Afectación elementos patrim. comunes: 159
Suspensión del ingreso del IRPF de un cónyuge: 24 y s.
Unidad familiar: 52 y s.

Mecenazgo (véase Incentivos fiscales).

Mejoras en elementos transmitidos:
Determinación (G. y P.): 321 y s.; 349 y s.

Melilla o Ceuta:
Deducción general IRPF: 469 y ss.

Mesas en bares, cafeterías y restaurantes:
Actividades económicas (E.O.): 227

Mínimo personal y familiar:
Aplicación: 413 y s.
Mínimo del contribuyente: 398 y s.
Mínimo por ascendientes: 402 y s.
Mínimo por descendientes:
Comunidad de Madrid: 405
Restantes Comunidades Autónomas: 399 y ss.
Mínimo por discapacidad (del contribuyente, de ascendientes o descendientes): 403 y ss.
Minusválidos (véase discapacidad).
Módulos (actividades no agrarias en E.O.):
Definición y reglas: 224 y ss.
Rendimiento anual por unidad: 244 y ss.
Mutualidades de funcionarios:
Cotizaciones (gasto R.T.): 89
Percepciones (ingreso R.T.): 67
Mutualidades de Previsión Social:
Aportaciones (reducción base imponible general): 378 y ss.
De deportistas profesionales: 392 y ss.
Disposición de derechos consolidados: 383 y 392
Percepciones (R.T.): 67 y s.
Nacimiento (véase Hijos):
Deducción por nacimiento o adopción: 601 y ss.
Nueva actividad (índice corrector inicio E.O.): 237 y s.

O

Obligación:
Contable o registral (R.A.E.): 163 y 164
De declarar: 2 y ss.
Obligaciones del Estado (R.C.M.): 124 y 127
Obras:
De adecuación vivienda habitual: 447 y ss.
De mejora de vivienda habitual: 475 y ss.
Paralización obras vivienda habitual: 441 y ss.
Opción:
Criterios de imputación temporal IRPF:
Desempleo (pago único): 93 y 94
Derechos de autor (anticipo a cuenta): 93
Ganancias y pérdidas patrimoniales: 358 y s.
Rendimientos de actividades económicas: 165 y ss.
Transparencia fiscal internacional: 302
De compra sobre acciones: 73 y 86
Régimen especial de fusiones: 343
Tributación conjunta: 53 y ss.
Operaciones:
A plazo o con precio aplazado (imputación temporal):
Ganancias y pérdidas patrimoniales: 358 y s.
Rendimientos de actividades económicas: 165 y ss.
De capitalización:
Rendimientos de capital mobiliario: 131 y ss.
Vinculadas:
Rendimientos actividades económicas: 175, 216, 264 y 273 y s.
Rendimientos capital inmobiliario: 100
Rendimientos capital mobiliario: 116 y s.
Rendimientos del trabajo: 72
Ordenadores personales:
Adquisición:
D.A. La Rioja: 555
Orfandad:
Prestaciones exentas: 38

P

Pago del IRPF:
Con carácter general: 21 y ss.
Fraccionamiento o aplazamiento: 22 y s.
Procedimiento de suspensión IRPF (matrimonios): 24 y s.
Paraísos fiscales (relación de paises): 307 y s.
Parentesco:
Arrendamiento de inmuebles urbanos: 106
Cesión de bienes o derechos: 168
Cónyuge e hijos menores del empresario:
Cómputo actividades (E.O.): 224 y s.
Mínimo por ascendientes: 402 y s.
Mínimo por descendientes:
Comunidad de Madrid: 405
Restantes Comunidades Autónomas: 399 y ss.
Prestación trabajo entre miembros U.F.: 167 y s.
Paro (véase Desempleo).
Participaciones en capital de entidades: 120 y ss.
Participaciones preferentes: 126
Participaciones SICAV:
Reducción de capital: 121
Distribución prima de emisión: 122
Participaciones SOCIMI:
Dividendos: 122
Transmisión: 332
Partidas pendientes:
De compensación:
Bases liquidables generales negativas 2006 a 2009: 394

Pérdidas patrimoniales: 369 y 371
De deducción:
Dividendos (2006): 583
De reducción:
Aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad: 388
Aportaciones a sistemas de previsión social: 381
Aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad: 386

Patrimonio:
Alteración patrimonial: 314
Aumento (requisito a efectos deducción por inversión en vivienda habitual): 436
Cultural Valenciano (D.A. Ctat. Valenciana): 567 y 568
Empresarial/profesional: 160 y s.
Histórico, Cultural y Natural (D.A. Castilla y León): 522 y s.
Histórico de Canarias (D.A. Canarias): 504 y 505
Histórico de la Región de Murcia (D.A. Murcia): 546
Histórico Español:
Actuaciones protección: 453
Deducción general por donativos: 451
Histórico y Cultural Extremeño (D.A. Extremadura): 530
Mundial: 453
Protegido personas con discapacidad: 387 y ss.

Pensiones:
Compensatorias al cónyuge:
Pagador (reducción base imponible): 390 y s.
Perceptor (R.T.): 69
Excepcionales por actos de terrorismo (exención): 34
Extraordinarias por actos de terrorismo (exención): 33
Guerra Civil 1936/1939 (exención): 34
Seguridad Social y Clases Pasivas:
Exentas: 37 y s.
No exentas (R.T.): 67

Pérdidas:
Determinación importe (G. y P.): 321 y ss.
No computables (G. y P.): 319

Período impositivo: 58 y ss.

Permuta de bienes o derechos (G. y P.): 344 y s.

Personal:
Asalariado (E.O.): 225 y s.
De vuelo (régimen de dietas): 81
Empleado (E.O.): 222
Gastos:
Activ. económicas (E.D.N. y E.D.S.): 178 y ss.
No asalariado (E.O.): 224 y s.

Planes de Pensiones (sistemas previsión social):
Aportaciones:
A favor de personas con discapacidad: 385 y ss.
A favor del cónyuge: 384 y s.
Régimen general: 377 y ss.
Prestaciones (R.T.):
En forma de capital (reducción): 87 y ss.
En forma de renta: 67
Régimen de reducciones: 377 y ss.

Planes de Previsión Asegurados: 379 y s.

Planes de Previsión Social Empresarial: 380 y s.

Planes individuales de ahorro sistemático: 139 y s.

Plantaciones (amortización):
Estimación directa simplificada: 187
Estimación objetiva: 277

Plazo presentación autoliquidaciones:
Autoliquidaciones 2010: 16
De autoliquidaciones complementarias:
Atrasos del trabajo: 93
Otros supuestos: 604 y ss.

Porcentajes reductores:
De ganancias patrimoniales: 327
Licencia Municipal autotaxi: 352

Potencia eléctrica (E.O.): 227

Premios:
Exentos: 41 y s.
No exentos:
Ganancias patrimoniales: 328
Rendimientos capital mobiliario: 144

Prestaciones públicas (véase Ayudas, Indemnizaciones):
Afectados hepatitis "C" (exención): 43
Afectados por el V.I.H. (exención): 34
De clases pasivas:
Exención: 37
Rendimiento del trabajo: 67
De la Seguridad Social:
Exención: 37 y s.
Por hijo a cargo (exención): 38
Rendimientos del trabajo: 67
De orfandad (exención): 38
Por actos de terrorismo (exención): 33
Por daños en elementos patrimoniales (exención): 45 y s.
Por desempleo (pago único):
Exención: 41
Imputación temporal de la parte no exenta: 93

Por lesiones o mutilaciones Guerra Civil 1936-1939 (exención): 34
Por prisión:
Exención: 43

Préstamos (véase Intereses):
De valores: 125 y s.; 332 y s.

Presunción de retribuciones (véase Rentas estimadas):
Capital inmobiliario: 100
Capital mobiliario: 116
Rendimientos del trabajo: 72

Previsión social (sistemas de):
Aportaciones:
Del empleado o trabajador (reducción): 377 y ss.
Del empresario o empleador:
Deducción en cuota: 458
Gasto deducible (E.D.): 181
Reducción base imponible empleado: 377 y s.
Rendimiento del trabajo empleado: 79
Prestaciones:
Calificación fiscal: 67
En forma de capital. Reducciones (régimen transitorio): 87 y ss.
En forma de renta. Reducciones: 71

Primas:
De asistencia a juntas (R.C.M.): 120
De emisión (R.C.M.): 120
De seguros:
De vida o invalidez (R.C.M.): 131 y ss.

Profesional (actividad): 155 y ss.

Promotores de sociedades:
Bonos fundador (R.T.): 69 y 79

Propiedad intelectual o industrial:
Rendimientos actividades económicas: 155 y 157
Rendimientos del capital mobiliario: 143 y 156
Rendimientos del trabajo: 69 y 93

Provisiones:
Gastos actividad económica:
Estimación directa normal: 190 y s.
Estimación directa simplificada: 191

Q, R

Quioscos vía pública (índice corrector E.O.): 235

Recargo (autoliquidaciones fuera de plazo): 609 y s.

Recompra (de elementos patrimoniales):
Imputación pérdida patrimonial: 319

Rectificación de errores u omisiones:
En perjuicio de la Hacienda Pública: 604 y ss.
En perjuicio del contribuyente: 27 y s.

Reducción del capital social (véase Capital social).

Reducciones:
Base imponible (véanse también aportaciones a sistemas de previsión social):
Esquema general: 376
Rendimientos netos de actividades económicas:
Estimación directa:
Copa del América 33ª: 202
Creación o mantenimiento de empleo: 205 y ss.
Irregularidad: 202 y s.
Por ejercicio de actividades: 203 y ss.
Estimación objetiva (agrarias):
Creación o mantenimiento de empleo: 205 y ss.
General: 280
Irregularidad: 281
Estimación objetiva (otras actividades):
Creación o mantenimiento de empleo: 205 y ss.
General: 238
Irregularidad: 239
Rendimientos netos capital inmobiliario:
Reducción 50/100 por 100: 104
Reducción irregularidad: 105 y s.
Rendimientos netos capital mobiliario:
Régimen transitorio: 133
Irregularidad: 144
Rendimientos trabajo:
Rendimientos íntegros: 85 y s.
Rendimientos netos:
Copa del América 33ª: 90
General: 90
Incremento de la reducción general: 91
Para trabajadores activos con discapacidad: 91 y s.

Reembolso (de activos financieros): 124

Rehabilitación (de la vivienda habitual) (véase también Adquisición de vivienda habitual):
Concepto: 438
Deducciones autonómicas:
D.A. Andalucía: 481
D.A. Asturias: 490
D.A. Canarias: 509
D.A. Cantabria (segunda vivienda): 513
D.A. Castilla-La Mancha: 516
D.A. Castilla y León (núcleos rurales): 520
D.A. Cataluña: 526
D.A. Illes Balears: 497
D.A. Murcia: 545
D.A. Rioja, La: 550
D.A. Ctat. Valenciana: 563
Deducción general: 437 y s.

Reinversión (beneficios fiscales):
Transmisión vivienda habitual: 354 y ss.

Relaciones laborales de carácter especial: 69 y s.

Rendimientos:

De actividades económicas (determinación):
Estimación directa normal: 174 y ss.
Estimación directa simplificada: 187 y 191
Estimación objetiva (activ. agrarias): 271 y ss.
Estimación objetiva (otras): 223 y ss.
Del capital inmobiliario: 99 y ss.
Del capital mobiliario: 120 y ss.
Del trabajo: 84 y ss.

Rentas: (véase: Compensación de rentas; Imputación de rentas; Individualización de rentas).

Básica de emancipación (G. y P.): 354
Del ahorro: 366 y ss.
Diferidas (R.C.M.): 136 y ss.
Estimadas:
Actividades económicas (autoconsumo): 178
Capital inmobiliario: 100
Capital mobiliario: 116 y s.
Trabajo: 72
Exentas: 33 y ss.
Exentas con progresividad: 424 y ss.
Extinción:
Determinación G. y P. para obligado al pago: 346
Rescate contratos de seguro (R.C.M.): 139
General: 366 y ss.
Inmediatas (R.C.M.): 135 y s.
No sometidas al IRPF: 47 y s.
Obtenidas en Ceuta o Melilla (deducción general): 469 y ss.

Renuncia:

A la devolución:
Del cónyuge del contribuyente: 24 y ss.
A la estimación directa simplificada: 171 y s.
A la estimación objetiva:
Agrarias: 262
Restantes actividades: 214 y s.

Reserva para inversiones en Canarias: 463 y ss.

Residencia:

Estancia en residencias o centros de día:
Importe exento: 38
Habitual:
En el extranjero: 51 y s.
En el territorio español: 49 y s.
En el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía: 50 y s.

Retribuciones en especie:

Capital inmobiliario: 98
Capital mobiliario: 144 y s.
Trabajo:
Cómputo: 76 y ss.
Supuestos: 72 y ss.

S

Sacrificio ganado reproductor:

No cómputo indemnización (R.A.E.): 177

Salario mínimo interprofesional (ver IPREM):

Saldos de dudoso cobro:

Actividades económicas (E.D.N.): 188, 198 y s.
Rendimientos capital inmobiliario: 102

Seguridad Social:

Cotizaciones:
Rendimientos del trabajo (gasto): 89
Rendimientos de actividades económicas (gasto): 180
Prestaciones:
Exentas: 37
No exentas (rendimientos del trabajo): 67

Seguro:

Agrarios (E.O.): 275 y 276
De accidente laboral o responsabilidad civil de empleados: 75
De capital diferido: 132 y ss.
De dependencia: 69
De dependencia severa o gran dependencia: 380
De enfermedad de empleados: 75
De enfermedad del empresario: 190
De rentas: 135 y ss.
De vida o invalidez (rendimientos): 68, 131 y ss.
Derecho de rescate: 139
Unit linked: 141 y s.

Separación de socios: 341 y s.

Sociedades:

Civiles (véase Entidades en régimen de atribución).

Subarrendamiento:

Participación propietario o usufructuario (R.C.I.): 99

Percibido por el subarrendador (R.C.M.): 99 y 143

Subvenciones: (véase Ayudas)

Superficie:

Del horno (E.O.): 227
Del local (E.O.): 227

Suspensión:

De pagos (concurso):
Del deudor (gasto deducible E.D.): 188
Del promotor de la vivienda habitual: 442
Del ingreso del IRPF de un cónyuge: 24 y s.

T

Tablas de amortización: (véase Coeficientes de amortización).

Taxi (E.O.):

Índice corrector especial: 235
Transmisión licencia municipal (G. y P:): 352 y s.

Telemática (presentación IRPF): 18 y ss.

Terrorismo (indemnizaciones exentas): 33

Tipo medio de gravamen:

A efectos de la deducción por doble imposición internacional: 584 y ss.
Autonómico: 416
Estatal: 414

Trabajo, rendimientos del (véase también Rendimientos):

Actividades y trabajos accesorios:
E.O. agrarias: 266, 269 y ss.
Otras actividades: 221
Concepto: 66 y ss.
Determinación del rendimiento: 85 y ss.
Dietas y gastos de viaje: 80 y ss.
Dinerarios: 66
En especie: 72 y ss.
Imputación temporal: 92 y s.
Individualización: 92
Obtención rendimientos del trabajo:
D.A. Extremadura: 530
Deducción general: 586 y ss.
Reducción rendimiento íntegro: 85 y ss.
Reducción rendimiento neto: 90 y ss.

Transmisión:

De acciones (G. y P.):
Admitidas a negociación: 331 y ss.
En instituciones de inversión colectiva: 337 y ss.
No admitidas a negociación: 334 y ss.
De activos financieros (R.C.M.): 126 y s.
De elementos patrimoniales, normas específicas de valoración (G. y P.): 330 y ss
De elementos patrimoniales, normas generales (G. y P.): 321 y ss
De la licencia autotaxis (G. y P.): 352
De la vivienda habitual (G. y P.):
Con reinversión: 354 y ss.
Por causa de muerte del contribuyente: 316
Por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia severa o gran dependencia: 318
De participaciones SOCIMI: 332
Lucrativa:
"Inter vivos" de empresas o participaciones: 316 y s.
Por causa de muerte: 316
Valor de transmisión: 322

Transparencia fiscal Internacional: 300 y ss.

Transporte:

Abandono actividad: 177
Índices correctores especiales (E.O.): 235

Traslado:

De puesto de trabajo (cantidades exentas): 83 y s.
De residencia a paraísos fiscales: 49

Traspaso:

Importe obtenido por el cedente (G. y P.): 343
Participación del propietario o usufructuario (R.C.I.): 100

Tributación conjunta: 53 y ss.

Tutela (mínimo por descendientes): 399 y ss.

U, V, y Z

Unidad familiar (véase Familia):

Usufructo (constitución o cesión):

Sobre inmuebles (R.C.I.): 98 y 99
Sobre valores mobiliarios (R.C.M.): 120

Valor:

Catastral del inmueble:
Arrendamiento a parientes (R.C.I.): 106
Consignación en la declaración (referencia catastral): 110
Renta imputable (I.R.I.): 291
Contable (G. y P.): 349 y s.
De adquisición activos financieros (R.C.M.): 126 y s.
De adquisición otros bienes o derechos (G. y P.):
Actualización componentes (inmuebles afectos): 350
Actualización componentes (inmuebles no afectos): 323
Componentes valor adquisición (elementos afectos): 349 y s.
Componentes valor adquisición (elementos no afectos): 321 y s.
De capitalización:
Acciones no cotizadas: 335
De mercado:
Retribuciones en especie (véase Valoración):
Transmisión de elementos patrimoniales: 328, 331 y ss.
De transmisión: 322, 331 y ss.
Liquidativo: 306 y s.
Teórico acciones no cotizadas (G. y P.): 335

Valoración:
Premios en especie (G. y P.): 328
Retribuciones en especie:
Rendimientos capital mobiliario: 144 y s.
Rendimientos trabajo: 76 y ss.
Valores mobiliarios: (véase Acciones, Activos financieros).
Vehículo:
Asientos (E.O.): 228
Carga del vehículo (E.O.): 228
Número de vehículos (magnitud máxima) (E.O.): 221 y 222
Potencia fiscal (E.O.): 229
Usado (amortización): 185, 234 y 278
Utilización y/o entrega (retribución en especie R.T.): 77 y s.
Vivienda habitual:
Concepto y requisitos: 434 y ss.
Deducciones por alquiler:
Autonómicas:
D.A. Andalucía: 483
D.A. Asturias: 492
D.A. Canarias: 510
D.A. Cantabria: 512
D.A. Castilla y León: 521
D.A. Cataluña: 525
D.A. Extremadura: 530
D.A. Galicia: 535
D.A. Illes Balears: 498
D.A. Madrid: 538
D.A. Ctat. Valenciana: 564 y 565
General: 474
Deducciones por inversión:
Autonómicas:
D.A. Andalucía: 481
D.A. Aragón (víctimas del terrorismo): 489
D.A. Asturias: 490 y 491
D.A. Canarias: 509
D.A. Cantabria (segunda residencia): 513
D.A. Castilla-La Mancha (discapacitados): 516
D.A. Castilla y León (núcleos rurales): 520
D.A. Extremadura (jóvenes y víctimas terrorismo): 529
D.A. Illes Balears: 497
D.A. Madrid (nueva construcción): 541
D.A. Murcia (jóvenes): 545
D.A. Rioja, La: 551
D.A. Ctat. Valenciana: 560 y 562
Generales:
Adquisición o rehabilitación: 437 y ss.
Construcción o ampliación: 441 y ss.
Cuentas vivienda: 444 y ss.
Obras de adecuación por minusvalía: 447 y ss.
Obras de mejora: 475 y ss.
Requisitos de carácter general: 434 y ss.
Exención por reinversión: 354 y ss.
No cómputo de rentas inmobiliarias: 291
Transmisión:
Beneficio fiscal a la reinversión: 354 y ss.
Por causa de muerte del contribuyente (exención): 316
Por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia (exención): 46 y s.; 318
Utilización de vivienda cedida por el empleador:
Valoración retribución en especie (R.T.): 76 y s.
Ventas (libro de): 163 y 164
Viudedad:
Pensión viudedad (R.T.): 67
D.A. Cataluña: 526
Viviendas distintas de la habitual:
Arrendadas:
Arrendador (R.C.I.): 96 y ss.
No arrendadas:
Propietario o usufructuario: imputación de rentas inmobiliarias: 290 y s.
Segunda vivienda:
Adquisición o rehabilitación vivienda situada en el medio rural (D.A. La Rioja): 551
Adquisición o rehabilitación de vivienda situada en municipios con problemas de despoblación (D.A.Cantabria): 513

SEPARATA

Orden EHA/1034/2011, de 25 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2010 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.
(BOE del 27 - Corrección errores BOE 06/05/2011)

ANDALUCÍA

Todas las provincias

Términos municipales	Actividad	Índice
Todos	Algodón	0,26
	Patata	0,26
	Productos del olivo	0,26
	Apicultura	0,18
	Cereales	0,18

Almeria

Términos municipales	Actividad	Índice
Comarca de: Los Vélez	Frutos secos: Almendra	0,13
	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,18
Comarcas de: Alto Almanzora, Bajo Almazora, Campo Níjar, Campo de Dalías y Bajo Andarax	Productos hortícolas	0,16
Todos	Frutos cítricos	0,18

Cadiz

Términos municipales	Actividad	Índice
Alcalá de los Gazules, Barbate, Cádiz, Conil de la Frontera, Medina-Sidonia, Paterna de Rivera, San Fernando y Vejer de la Frontera	Productos hortícolas	0,16
Algar, Arcos de la Frontera, Bornos, Espera y Villamartín	Productos hortícolas	0,16
	Frutos no cítricos	0,32
Chiclana de la Frontera, Chipiona, Puerto Real, Rota y Sanlúcar de Barrameda	Productos hortícolas	0,16
	Uva para vino D.O	0,26
El Puerto de Santa María, Jerez de la Frontera y Trebujena	Productos hortícolas	0,16
	Uva para vino D.O	0,26
	Frutos no cítricos	0,32
Comarca de: Campo de Gibraltar	Frutos tropicales	0,26
	Frutos no cítricos	0,32
	Productos hortícolas	0,16
Todos	Remolacha azucarera	0,07
	Flores y plantas ornamentales	0,22
	Frutos cítricos	0,18

Córdoba

Términos municipales	Actividad	Índice
Almodóvar del Río, Benamejí, Bujalance, Cañete de las Torres, Córdoba, El Carpio, Encinas Reales, Palenciana, Palma del Río, Pedro Abad, Posadas, Valenzuela, Villa del Río y Villafranca de Córdoba	Frutos no cítricos Productos hortícolas	0,32 0,16
Aguilar de la Frontera, Baena, Cabra, Castro del Río, Doña Mencía, Espejo, Fernán-Nuñez, La Rambla, Lucena, Montalbán de Cordoba, Montemayor, Montilla, Monturque, Moriles, Nueva Carteya, Puente Genil y Santaella	Frutos no cítricos Productos hortícolas Uva para vino D.O.	0,32 0,16 0,26
Comarca de: La Sierra	Productos hortícolas	0,16
Todos	Frutos cítricos	0,18

Granada

Términos municipales	Actividad	Índice
Comarca de: La Costa	Frutos tropicales Productos hortícolas	0,26 0,16
Comarcas de: Alhama, Baza y Huéscar	Productos hortícolas	0,16
Todos	Frutos cítricos	0,18

Huelva

Términos municipales	Actividad	Índice
Comarca de: La Costa	Frutos tropicales: Caqui	0,26
Todos	Frutos no cítricos: Frambuesa Productos hortícolas (incluye fresa) Frutos cítricos	0,26 0,16 0,18

Jaen

Términos municipales	Actividad	Índice
Comarca de: Campiña del Norte	Productos hortícolas	0,16

Málaga

Términos municipales	Actividad	Índice
Comarcas de: Centro Sur o Guadalhorce y Vélez Málaga	Frutos tropicales	0,26
Todos	Productos hortícolas Frutos cítricos	0,16 0,18

Sevilla

Términos municipales	Actividad	Índice
Lebrija	Frutos no cítricos	0,32
	Productos hortícolas	0,16
	Flores y plantas ornamentales	0,22
	Uva para vino D.O.	0,26
Comarcas de: La Vega y Campiña (excepto Lebrija)	Frutos no cítricos	0,32
	Productos hortícolas	0,16
	Flores y plantas ornamentales	0,22
Todos	Remolacha azucarera	0,07
	Frutos cítricos	0,18

ARAGÓN

Huesca

Términos municipales	Actividad	Índice
Castillazuelo, El Grado y Estada	Frutos secos: Almendra	0,18
	Productos del Olivo	0,22
Barbastro	Productos del Olivo	0,22
	Cereales	0,18
	Frutos secos: Almendra	0,18
Bailo, Jaca y Puente la Reina de Jaca	Frutos secos: Almendra	0,18
Ballobar, Belver de Cinca, Fraga y Monzón	Cereales	0,18
	Frutos no cítricos	0,26
Albalate de Cinca, Albelda, Altorrión, Binaced, Fonz, Osso de Cinca, Tamarite de Litera, Torrente de Cinca, Velilla de Cinca y Zaidín	Frutos no cítricos	0,26
Abiego, Ainsa-Sobrarbe, Almudévar, Almunia de San Juan, Azanuy-Alins, Barcabo, Bierge, Biscarrues, Candasnos, Capdesaso, Estopiñán del Castillo, Graus, Gurrea de Gallego, Ilche, La Fueva, Laluenga, Lalueza, Lanaja, Loarre, Monesma y Cajigar, Novales, Ontiñena, Peñalba, Peralta de Alcofea, Peraltilla, Pertusa, San Esteban de Litera, Sariñena, Sena, Valfarta y Villanueva de Sigena	Cereales	0,18

Teruel

Términos municipales	Actividad	Índice
Valjunquera	Productos del Olivo Frutos secos: Almendra	0,22 0,18
Rafales, Torrecilla de Alcañiz, Torrevelilla y Valdealgorfa	Productos del Olivo Frutos secos: Almendra Apicultura	0,22 0,18 0.13
Ababuj, Aguilar del Alfambra, Allepuz, Bañón, Bello, Camañas, Camarillas, Caminreal, Castejón de Tornos, Cedrillas, Celadas, Corbalán, Cuevas Labradas, El Castellar, El Pobo, Fuentes Calientes, Fuentes Claras, Hinojosa de Jarque, Jorcas, La Puebla de Valverde, Lanzuela, Mezquita de Jarque, Odón, Perales del Alfambra, Rillo, Rubielos de la Cerida, Tornos y Vinaceite	Cereales	0,18
Alcañiz, Alcorisa y Calanda	Cereales Productos del Olivo. Frutos secos: Almendra. Frutos no cítricos Apicultura	0,18 0,22 0.18 0,26 0,13
Albalate del Obispo,	Cereales Productos del Olivo. Frutos secos: Almendra. Apicultura	0,18 0,22 0.18 0,13
Alacón, Alfambra, Alloza, Azaila, Blancas, Calamocha, Cuevas de Almudén, Escorihuela, Galve, Hijar, La Mata de los Olmos, La Puebla de Hijar, Los Olmos, Molinos, Monroyo, Oliete, Valderrobres, Villarluengo y Visiedo	Cereales Apicultura	0,18 0,13
Castelnou, Jatiel, Samper de Calanda y Seno	Apicultura Frutos no cítricos	0,13 0,26
Castelserás, Foz-Calanda, La Fresneda y Más de las Matas	Productos del Olivo Frutos secos: Almendra Frutos no cítricos Apicultura	0,22 0.18 0,26 0,13
Aliaga, Andorra, Arens de Lledó, Ariño, Beceite, Belmonte de San José, Berge, Blesa, Bordón, Calaceite, Castel de Cabra, Castellote, Cretas, Ejulve, Estercuel, Fornoles, Fuentespalda, La Cañada de Verich, La Cerollera, La Codoñera, La Ginebrosa, La Iglesuela del Cid, La Portellada, Las Parras de Castellote, Libros, Lledó, Mazaleón, Montalbán, Mora de Rubielos, Mosqueruela, Muniesa, Noguera de Albarracín, Nogueras, Nogueruelas, Peñarroya de Tastavins, Puertomingalvo, Rubielos de Mora, Santa Cruz de Nogueras, Sarrión, Teruel, Torre de Arcas, Torre del Compte, Tronchón, Urrea de Gaén, Utrillas, Valdeltormo, Villel y Vivel del Río Martín	Apicultura	0,13

Zaragoza

Términos municipales	Actividad	Índice
Alagón, Boquiñeni, El Burgo de Ebro, Figueruelas, Gallur, Remolinos y Torres de Berrellén	Cereales Forrajes	0,13 0,19
Cariñena	Frutos dulces Uva para vino sin D.O. Uva para vino D.O	0,26 0,18 0,22
Alfamén y Villanueva de Huerva	Cereales Frutos no cítricos Uva para vino sin D.O. Uva para vino D.O	0,18 0,26 0,18 0,22
Alarba	Frutos dulces	0,19
Borja	Cereales Uva para vino sin D.O. Uva para vino D.O Apicultura	0,18 0,18 0,22 0,13
Caspe y Escatrón	Cereales Frutos no cítricos Apicultura	0,18 0,26 0,13
Tabuenca	Uva para vino sin D.O. Uva para vino D.O Apicultura	0,18 0,22 0,13
Aniñón, Ateca, Belmonte de Gracián, Calatayud, Castejón de Alarba, Cervera de la Cañada, El Frasno, Ibdes, Jarque, Maluenda, Mara, Miedes de Aragón, Moros, Munébrega, Olves, Orera, Paracuellos de Jiloca, Ruesca, Sestrica, Torrijo de la Cañada, Velilla de Jiloca, Villalengua y Villarroya de la Sierra	Frutos no cítricos Apicultura	0,19 0,13
Ainzón, Bureta y Fuendejalón	Uva para vino sin D.O. Uva para vino D.O	0,18 0,22
Almonacid de la Sierra, Arándiga, Calatorao, Chodes, Codos, Epila, La Almunia de Doña Godina, Lucena de Jalón, Lumpiaque, Mequinenza, Morata de Jalón, Plasencia de Jalón, Ricla, Rueda de Jalón, Salillas de Jalón y Santa Cruz de Grío	Frutos no cítricos	0,26
Abanto, Ariza, Gallocanta, Langa del Castillo, Lecera, Luna, Mallén, Uncastillo, Used y Zuera	Cereales Apicultura	0,18 0,13
Agón, Almochuel, Belchite, Bujaraloz, Codo, Cubel, Erla, Farlete, La Almolda, Layana, Monegrillo, Pina de Ebro, Plenas, Puebla de Albortón, Quinto de Ebro, Salvatierra de Esca, Santed, Sastago, Torralba de los Frailes y Zaragoza	Cereales	0,18

Zaragoza *(continuación)*

Términos municipales	Actividad	Índice
Alconchel de Ariza, Alhama de Aragón, Ambel, Añón de Moncayo, Aranda de Moncayo, Berdejo, Biel-Fuencalderas, Bijuesca, Bordalba, Brea de Aragón, Bubierca, Bulbuente, Cabolafuente, Calmarza, Campillo de Aragón, Carenas, Castejón de las Armas, Castejón de Valdejasa, Castiliscar, Cetina, Cimballa, Clares de Ribota, Contamina, Daroca, Ejea de los Caballeros, El Buste, Embid de Ariza, Fayón, Fuentes de Jiloca, Godojos, Gotor, Grisel, Herrera de los Navarros, Illueca, Jaraba, La Vilueña, Leciñena, Litago, Lituénigo, Los Fayos, Luesia, Malanquilla, Malón, Monreal de Ariza, Monterde, Montón, Morata de Jiloca, Mores, Nuevalos, Oseja, Paniza, Paracuellos de la Ribera, Pomer, Pozuel de Ariza, Sabiñán, San Martín de la Virgen de Moncayo, Santa Cruz de Moncayo, Sediles, Sisamón, Talamantes, Tarazona, Tauste, Terrer, Torralba de Ribota, Torrehermosa, Torrelapaja, Torrellas, Tosos, Trasmoz, Trasobares, Valtorres, Vera de Moncayo y Villalba de Perejil	Apicultura	0,13

BALEARES

Baleares

Términos municipales	Actividad	Índice
Campanet y Sa Pobla	Patata.....	0,26
Campos y Porreres	Productos hortícolas: Tomate y sandía	0,13
Felanitx	Productos hortícolas.....	0,05

CANARIAS

Las Palmas

Términos municipales	Actividad	Índice
Agüimes	Productos hortícolas: Tomate	0,18
San Bartolomé de Tirajana	Frutos no cítricos: Albaricoque	0,07

Santa Cruz de Tenerife

Términos municipales	Actividad	Índice
Puntallana y San Andrés y Sauces	Frutos tropicales: Aguacate y plátano	0,07
	Frutos cítricos	0,05
	Productos hortícolas	0,05
San Cristóbal de la Laguna	Cereales	0,13
	Productos hortícolas	0,13
	Patata	0,13
Los Realejos	Frutos cítricos	0,09
	Frutos tropicales: Aguacate y plátano	0,13
	Flor y planta ornamental	0,16
	Productos hortícolas	0,13
	Patata	0,07
Garafia	Uva para vino sin D.O.	0,13
	Uva para vino D.O.	0,16
	Frutos tropicales: Aguacate	0,13
	Productos hortícolas	0,05
Tijarafe	Uva para vino sin D.O.	0,13
	Uva para vino D.O.	0,16
	Frutos tropicales: Aguacate y plátano	0,13
	Productos hortícolas	0,13
La Guancha, Santa Cruz de la Palma y San Juan de la Rambla	Frutos tropicales	0,13
	Frutos cítricos	0,09
	Productos hortícolas	0,13
	Patata	0,07
Breña Alta y Breña Baja	Frutos tropicales	0,13
	Frutos cítricos	0,13
	Productos hortícolas	0,09
Villa de Mazo	Frutos tropicales	0,13
	Frutos cítricos	0,13
Los Silos	Frutos tropicales: Plátano y papaya	0,13
	Patata	0,19
Garachico	Frutos tropicales: Plátano y papaya	0,13
La Orotava	Frutos tropicales: Aguacate y plátano	0,19
	Frutos cítricos	0,13
	Flor y planta ornamental	0,16
	Productos hortícolas	0,13
	Patata	0,07

Santa Cruz de Tenerife *(continuación)*

Términos municipales	Actividad	Índice
Puerto de la Cruz	Frutos tropicales: Aguacate y plátano	0,19
	Frutos cítricos	0,18
	Flor y planta ornamental	0,16
	Productos hortícolas	0,13
Puntagorda	Uva para vino sin D.O.	0,13
	Uva para vino D.O.	0,16
	Frutos tropicales: Aguacate y plátano	0,19
	Patata	0,13
	Productos hortícolas	0,13
El Paso	Uva para vino sin D.O.	0,18
	Uva para vino D.O.	0,22
	Frutos tropicales: Aguacate	0,19
Arafo, Candelaria y Güimar	Frutos tropicales: Aguacate	0,19
	Frutos cítricos	0,13
	Productos hortícolas	0,13
	Patata	0,07
Los Llanos de Aridane	Frutos tropicales: Aguacate	0,19
Icod de los Vinos	Frutos tropicales: Plátano y papaya	0,26
	Productos hortícolas	0,13
	Patata	0,07
Buenavista del Norte	Frutos tropicales: Plátano y papaya	0,26
	Patata	0,19
Santa Cruz de Tenerife	Productos hortícolas	0,13
	Patata	0,13
Arico y Fasnia	Productos hortícolas	0,18
	Patata	0,13
El Rosario y Vilaflor	Patata	0,19
Granadilla de Abona	Patata	0,26
Guía de Isora	Productos hortícolas: Tomate	0,13

CASTILLA - LA MANCHA

Albacete

Términos municipales	Actividad	Índice
Albatana y Ontur	Frutos secos	0,13
	Productos del olivo	0,11
	Uva para vino D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Ossa de Montiel	Productos del olivo	0,16
	Uva para vino D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Villarrobledo	Productos del olivo	0,06
	Uva para vino D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
El Bonillo, Minaya y Munera	Productos del olivo	0,22
	Uva para vino D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Todos (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Productos del olivo	0,26

Ciudad Real

Términos municipales	Actividad	Índice
Valdepeñas	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,09
Almuradiel	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,05
Alcolea de Calatrava, Los Cortijos, Los Pozuelos de Calatrava, Luciana, Piderabuena y Porzuna	Cereales	0,18
Pedro Muñoz	Uva para vino D.O.	0,22
Socuéllamos	Uva para vino D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Comarca de: Campo de Montiel (excepto Castellar de Santiago y Torrenueva)	Cereales	0,13
Castellar de Santiago, Moral de Calatrava, San Carlos del Valle, Santa Cruz de Mudela y Torrenueva	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
Todos	Productos del olivo	0,26

Cuenca

Términos municipales	Actividad	Índice
Villaconejos de Trabaque	Uva para vino sin D.O.	0,13
Valhermoso de la Fuente	Cereales	0,18
Talayuelas	Frutos secos Uva para vino sin D.O.	0,13 0,13
Pajaroncillo	Cereales	0,09
El Picazo	Cereales	0,13
Casas de Benítez	Uva para vino sin D.O.	0,09
Pozoamargo y Sisante	Uva para vino sin D.O.	0,18

Guadalajara

Términos municipales	Actividad	Índice
Albares, Almoguera, Mondéjar, Sacedón y Yebra	Uva para vino D.O.	0,16

Toledo

Términos municipales	Actividad	Índice
Todos	Productos del olivo	0,26

CATALUÑA

Barcelona

Términos municipales	Actividad	Índice
Comarca de: Anoia	Frutos secos	0,13

Girona

Términos municipales	Actividad	Índice
Sant Pere Pescador	Frutos no cítricos	0,26
Crespià	Frutos secos	0,13
Sils	Forrajes	0,19
Arbúcies, Bordils, Celrà, Llagostera, Sant Gregori, Vilablareix y Vilobí d'Onyar	Flores y plantas ornamentales	0,22
Banyoles, Cornellà del Terri y Porqueres	Flores y plantas ornamentales	0,16
Bellcaire d'Empordà, Fontanilles, Palau-sator, Pals y Torroella de Montgrí	Arroz	0,26

Lleida

Términos municipales	Actividad	Índice
Alcanó, Alfés, Almatret, Artesa de Lleida, Aspa, Granja d'Escarp, Llardecans, Lleida, Maials, Sarroca de Lleida, Torrebesses y los pertenecientes a la comarca de Garrigues	Frutos secos	0,13
Aitona y Seròs	Frutos secos Frutos no cítricos	0,13 0,19
Bell-lloc d'Urgell, Bellvís, Massalcoreig y Torregrossa	Frutos no cítricos	0,19

Tarragona

Términos municipales	Actividad	Índice
Comarcas de: Baix Ebre, Montsià, Ribera d' Ebre (excepto Flix, La Palma d'Ebre y La Torre de l'Espanyol) y Terra Alta	Apicultura	0,18
Cambrils, Montbrió del Camp, Mont-roig del Camp y Vinyols i els Arcs	Frutos no cítricos	0,26
Flix y La Palma d'Ebre	Productos del Olivo Apicultura	0,22 0,18
La Torre de l'Espanyol	Frutos no cítricos Apicultura	0,26 0,18
Alcover y Alforja	Frutos secos	0,13

EXTREMADURA

Todas las provincias

Términos municipales	Actividad	Índice
Todos	Frutos no cítricos: Ciruelo	0,26
Todos (excepto Monterrubio de la Serena)	Productos del olivo	0,26

Badajoz

Términos municipales	Actividad	Índice
Monterrubio de la Serena	Productos del Olivo Frutos secos: Almendra	0,06 0,09
Aceuchal, Alange, Alburquerque, Almendralejo, Azuaga, Badajoz, Benquerencia de la Serena, Berlanga, Campanario, Castilblanco, Castuera, Corte de Peleas, Don Álvaro, Don Benito, Entrín Bajo, Esparragosa de la Serena, Feria, Fuente de Cantos, Fuente del Maestre, Garlitos, Guareña, Higuera de la Serena, Higuera de Llerena, Hinojosa del Valle, Hornachos, La Albuera, La Haba, La Lapa, La Morera, La Roca de la Sierra, Llera, Llerena, Lobón, Los Santos de Maimona, Malpartida de la Serena, Manchita, Medina de las Torres, Mérida, Navalvillar de Pela, Nogales, Oliva de Mérida, Orellana de la Sierra, Palomas, Puebla de la Calzada, Puebla de la Reina, Puebla de Sancho Perez, Ribera del Fresno, San Pedro de Mérida, Santa Marta, Solana de los Barros, Torre de Miguel Sesmero, Torremayor, Usagre, Valencia del Ventoso, Villafranca de los Barros, Villagarcia de la Torre, Villalba de los Barros, Zafra y Zalamea de la Serena	Frutos secos: Almendra	0,09

Cáceres

Términos municipales	Actividad	Índice
Alcántara, Casar de Cáceres, Ceclavín, Garrovillas, Herguijuela, Puerto de Santa Cruz, Torrequemada, Valencia de Alcántara y Zarza la Mayor	Frutos secos: Almendra	0,09
Arroyomolinos de la Vera, Barrado, Cabezuela del Valle, Cabrero, Casas del Castañar, El Torno, Gargüera de la Vera, Jerte, Navaconcejo, Pasarón de la Vera, Piornal, Rebollar, Tejeda de Tiétar, Tornavacas, Torremenga, Valdastillas y los pertenenecientes a la comarca de Jaraiz de la Vera	Frutos no cítricos: Cereza	0,26

REGIÓN DE MURCIA

Murcia

Términos municipales	Actividad	Índice
Todos	Apicultura	0,18
Todos	Frutos cítricos	0,13
Todos (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Productos del olivo	0,26
Mula y Pliego	Frutos secos: Almendra	0,18
	Frutos no cítricos	0,19
	Productos Hortícolas	0,16
Albudeite y Campos del Río	Frutos secos: Almendra	0,18
	Frutos no cítricos	0,19
Lorca y Puerto Lumbreras	Frutos secos: Almendra	0,18
	Productos Hortícolas	0,16
Águilas	Frutos secos: Almendra	0,18
	Productos Hortícolas: Tomate	0,16
Bullas, Calasparra, Caravaca de la Cruz, Cehegín, Moratalla, Ojos y Ricote	Frutos secos: Almendra	0,18
Torrepacheco	Productos del Olivo	0,16
	Productos Hortícolas	0,16
	Patata	0,26
Jumilla	Productos del Olivo	0,16
	Frutos no cítricos	0,19
Abarán	Frutos secos: Almendra	0,18
	Frutos no cítricos	0,19
	Uva de mesa	0,22
San Javier y Santomera	Productos Hortícolas	0,16
	Patata	0,26
Alcantarilla	Patata	0,26
Blanca, Cieza, Las Torres de Cotillas y Villanueva del Río	Frutos no cítricos	0,19
Abanilla, Alhama de Murcia, Beniel, Cartagena, Fortuna, Fuente Álamo de Murcia, La Unión, Los Alcázares, Molina de Segura, Murcia, San Pedro del Pinatar y Totana	Productos Hortícolas	0,16
Mazarrón	Productos Hortícolas: Tomate	0,16

COMUNITAT VALENCIANA

Todas las provincias

Términos municipales	Actividad	Índice
Todos (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Frutos no cítricos	0,13
Todos (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Productos hortícolas	0,09

Alicante

Términos municipales	Actividad	Índice
Comarca de: El Baix Segura	Productos hortícolas: Alcachofa y habas verdes	0,05
	Patata	0,13
	Flores y Plantas Ornamentales	0,16
	Forrajes	0,19
	Frutos subtropicales: Granada	0,07
	Frutos cítricos	0,09
	Uva de mesa	0,06
Comarca de: El Baix Vinalopó	Productos hortícolas: Alcachofa y habas verdes	0,05
	Patata	0,13
	Flores y Plantas Ornamentales	0,16
	Frutos subtropicales: Granada	0,07
	Frutos cítricos	0,09
	Frutos secos: Almendra	0,13
	Uva de mesa	0,06
Comarca de: El Vinalopó Mitjà	Productos hortícolas: Alcachofa	0,05
	Frutos subtropicales: Granada	0,07
	Frutos cítricos	0,09
	Uva de mesa	0,06
Comarca de: L'Alacantí	Productos hortícolas: Alcachofa	0,05
	Frutos subtropicales: Granada	0,07
	Frutos no cítricos: Níspero	0,07
	Frutos cítricos	0,09
	Uva de mesa	0,06
Comarca de: L'Alt Vinalopó	Productos hortícolas: Alcachofa y nabo	0,05
	Frutos secos: Almendra	0,13
	Uva de mesa	0,06
Comarca de: La Marina Baixa	Frutos no cítricos: Níspero	0,07
	Frutos cítricos	0,09
	Frutos subtropicales: Aguacate	0,07
Comarca de: La Marina Alta	Frutos cítricos	0,09
Todos	Productos del Olivo	0,16
Todos	Uva para vino	0,06

Castellón

Términos municipales	Actividad	Índice
Comarca de: El Alto Palancia	Frutos cítricos	0,09
	Frutos no cítricos: Níspero	0,07
	Frutos subtropicales: Caqui	0,19
Comarca de: El Alto Millares	Frutos cítricos	0,09
Comarca de: La Plana Baixa	Productos hortícolas: Alcachofa	0,05
	Frutos cítricos	0,09
Comarca de: La Plana Alta	Productos hortícolas: Alcachofa	0,05
	Frutos cítricos	0,09
	Frutos secos: Almendra	0,05
Comarca de: L'Alcalatén	Frutos cítricos	0,09
	Frutos secos: Almendra	0,05
Comarca de: El Baix Maestrat	Frutos cítricos	0,09
	Productos hortícolas: Alcachofa y lechuga	0,05
	Frutos secos: Almendra	0,05
	Productos del Olivo	0,22

Valencia

Términos municipales	Actividad	Índice
Comarca de: La Vall D'Albaida	Frutos cítricos	0,09
	Frutos subtropicales: Caqui	0,19
	Productos del Olivo	0,16
	Uva de mesa	0,06
	Uva para vino	0,06
Comarca de: La Costera	Frutos cítricos	0,09
	Frutos subtropicales: Caqui	0,19
	Productos del Olivo	0,16
	Uva para vino	0,06
Comarcas de: La Safor y Camp de Morvedre	Frutos cítricos	0,09
Comarca de: La Ribera Baixa	Frutos cítricos	0,09
	Frutos subtropicales: Caqui	0,19
Comarca de: La Ribera Alta	Frutos cítricos	0,09
	Frutos subtropicales: Caqui	0,19
	Uva de mesa	0,06
	Uva para vino	0,06
Comarcas de: L´Horta Nord, L´Horta Oest y L´Horta Sud	Frutos cítricos	0,09
	Productos hortícolas: Alcachofa y habas verdes	0,05
	Frutos subtropicales: Caqui	0,19
Comarca de: Valencia	Frutos cítricos	0,09
	Productos hortícolas: Alcachofa y habas verdes	0,05
Comarca de: La Hoya de Buñol	Frutos cítricos	0,09
	Frutos subtropicales: Caqui	0,19
	Frutos secos: Almendra	0,05
	Uva de mesa	0,06
	Uva para vino	0,06

Valencia *(continuación)*

Términos municipales	Actividad	Índice
Comarca de: La Canal de Navarrés	Frutos cítricos	0,09
	Frutos subtropicales: Caqui	0,19
	Uva para vino	0,06
Comarca de: El Valle de Cofrentes y Ayora	Frutos secos: Almendra	0,05
	Uva para vino	0,06
Comarca de: La Plana de Utiel-Requena	Uva para vino	0,06
Comarca de: El Camp de Túria	Frutos cítricos	0,09
	Productos hortícolas: Alcachofa	0,05
	Frutos subtropicales: Caqui	0,19
	Frutos secos: Almendra	0,05
	Uva para vino	0,06
Comarca de: Los Serranos	Frutos cítricos	0,09
	Frutos subtropicales: Caqui	0,19
	Frutos secos: Almendra	0,05
	Cereales	0,18
	Uva para vino	0,06