



euskadiko
zerga-aholkularien
elkartea
asociación profesional
de asesores fiscales
del país vasco

CAMPAÑA IRPF 2019

26 de abril de 2019

Ponente:

M^a Ángeles Echevarría Álvarez

Subinspectora de Tributos

Hacienda Foral de Bizkaia

DOCUMENTACIÓN

- **ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES NOVEDADES PARA EL EJERCICIO 2019**
 - Exenciones
 - Rendimientos del trabajo
 - Ganancias patrimoniales
 - Deducciones
 - Opciones a ejercitar con la presentación de la autoliquidación
- **DOCTRINA DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN 2019:**
 - Novedades de la Instrucción
 - Criterios de campaña
 - Consultas vinculantes
- **ANÁLISIS DE LAS DEDUCCIONES DE LA CUOTA IRPF 2019**

ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES NOVEDADES PARA EL EJERCICIO 2019

MODIFICACIONES NORMATIVAS IRPF 2019

1. **NF 8/2018, 27 diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2019.**
2. **NF 4/2019, de 20 marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.**
3. **NORMA FORAL 5/2019, 11 diciembre, por la que se modifica la NORMA FORAL 8/2018, 27 diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2019 (B.O.B. 31/12/2019)**
4. **DF 55/2019, 21 mayo, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.**
5. **DF 125/2019, 21 agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, se desarrolla el régimen fiscal de la fase final de la UEFA Euro 2020 y se modifican el Reglamento de desarrollo de la N Foral 2/2005, 10 marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa, el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades**
6. **DF 12/2019, 26 febrero, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**
7. **SE INCLUYEN NOTAS Y CRITERIOS APLICABLES A LA CAMPAÑA IRPF 2019**

EXENCIONES

EXENCIONES

Art. 9.12 IRPF. Estarán exentas las siguientes prestaciones: (...)

NF 8/2018

b) Las prestaciones por maternidad y por paternidad reguladas en los capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social e idénticas prestaciones percibidas de los regímenes públicos correspondientes por las personas funcionarias.

Con efectos desde el 1 de enero de 2019

EXENCIONES

Modificación de los efectos de lo dispuesto en el artículo 45 de la NF8/2018, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2019. NF 5/2019 Art. único

- La modificación, con efectos desde 1 de enero de 2019, del **art. 9.12 de la NFIRPF**, operada a través del art. 45 de la Norma Foral 8/2018, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2019, **será también de aplicación a los ejercicios anteriores no prescritos en dicha fecha**
- La Administración tributaria, **a solicitud de las y los contribuyentes afectados, dictará los actos administrativos** correspondientes para la aplicación de lo dispuesto en esta Norma Foral, **en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de la misma, o desde la presentación de la solicitud, si ésta se produjera con posterioridad**

EXENCIONES

SOLICITUD DE LA DEVOLUCIÓN DE LO TRIBUTADO POR LAS PRESTACIONES DE MATERNIDAD/PATERNIDAD.

- Los contribuyentes que han percibido prestaciones por maternidad/paternidad y **quieren solicitar la devolución de lo tributado por este concepto**, tienen a su disposición un modelo de solicitud específico, que puede descargarse en formato autorrellenable y presentarse en cualquiera de las oficinas de registro y atención ciudadana de la Diputación Foral de Bizkaia.
 - Se trata de un modelo que la Hacienda Foral habilita a los solos efectos de facilitar la solicitud de devolución, siendo admisible, en todo caso, cualquier otro escrito que recoja los datos consignados en el referido modelo.
 - No es necesario que las personas que hubieran presentado solicitud de devolución mediante otros escritos, presenten nuevamente la solicitud.

EXENCIONES

RIRPF. Artículo 12 Exención de ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales. DF 125/2019

Estarán exentas las ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales: (...)

g) La prestación económica de vivienda prevista en el apartado 2 del artículo 9 de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de Vivienda. Asimismo, estarán exentas las ayudas públicas al alquiler de vivienda previstas en la Orden de 18 de diciembre de 2018, del Consejero de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda, por la que se regulan y convocan las ayudas al alquiler de vivienda del **programa Gaztelagun**.

(...)

w) Decreto del Gobierno Vasco 447/2013, de 19 de noviembre, por el que se regulan las ayudas destinadas a facilitar la adherencia a **los tratamientos médicos prescritos por personal del Sistema Sanitario de Euskadi**. (COPAGO FAMACÉUTICO)

x) Orden de 8 de noviembre de 2017, de la Consejera de Desarrollo Económico e Infraestructuras, por la que se regula el **programa BEINT de becas de internacionalización**, y Resolución de 8 de abril de 2019, del Director General de SPRI- Agencia Vasca de Desarrollo Empresarial, por la que se procede a la aprobación, publicación y convocatoria de las bases reguladoras del programa de ayudas «Beint Becas de Internacionalización».

y) Las **ayudas prestadas por el Gobierno Vasco para personas investigadoras visitantes en las Universidades de Oxford, Cambridge y Glasgow**.

Con efectos 1 de enero de 2019

EXENCIONES

RIRPF. DA 8ª Mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas. DF 125/2019

En los supuestos en que existan mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento **sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas** a que se refiere la DA 4ª NFIRPF (PIAS), deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- a) En el supuesto de mecanismos de reversión en caso de fallecimiento de la persona asegurada, únicamente podrá existir un potencial beneficiario de la renta vitalicia que revierta.
- b) En el supuesto de períodos ciertos de prestación, dichos períodos no podrán exceder de 10 años desde la constitución de la renta vitalicia.
- c) En el supuesto de fórmulas de contraseguro, la cuantía total a percibir con motivo del fallecimiento de la persona asegurada en ningún momento podrá exceder de los siguientes porcentajes respecto del importe destinado a la constitución de la renta vitalicia:

Años desde la constitución de la renta vitalicia	Porcentaje (%)
1.º	95
2.º	90
3.º	85
4.º	80
5.º	75
6.º	70
7.º	65
8.º	60
9.º	55
10.º en adelante	50

EXENCIONES

RIRPF. DT 7ª Mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas anteriores a 1 de abril de 2019. DF 125/2019

- Lo dispuesto en la DA 8ª de este reglamento no resultará de aplicación a los contratos de seguros de vida cuya prestación se perciba en forma de renta vitalicia asegurada celebrados con anterioridad a 1 de abril de 2019.

BASE IMPONIBLE

ATRASOS DE OSAKIDETZA: COMPLEMENTO DE CARRERA PROFESIONAL

Osakidetza ha procedido en 2019 al pago de unas cantidades en concepto de “complemento de carrera profesional” que les correspondían desde 2012 en virtud de STSJ PV de 2018 con firmeza en 2019.

Son cantidades que deben ser declaradas como rendimientos del trabajo personal en 2019, teniendo en cuenta que pueden tener periodo de generación superior a 2 o a 5, procediendo su integración al 100%, al 60% o al 50%, en función del período de generación que tuviera para cada trabajador.

BASE IMPONIBLE

RIRPF. Artículo 24 Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada. DF 125/2019

(...)

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, **para que resulten de aplicación los porcentajes de integración** en la base imponible a que se refiere el apartado 4 del artículo 25 de la Norma Foral del impuesto al resto de rendimientos netos de actividades económicas, es preciso que resulte consustancial a la actividad de que se trate, globalmente considerada, la existencia de ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos, de manera que se produzca el transcurso de un plazo superior a dos o a cinco años entre la fecha en la que se efectúa la inversión generadora del rendimiento y su posterior percepción, sin que puedan aplicarse, por tanto, a operaciones concretas y exclusivas de generación de ingresos, consideradas de forma aislada.

Con efectos 1 de enero de 2019

CHFB 20.06.2019

BASE LIQUIDABLE

BASE LIQUIDABLE

NF 8/2018

Artículo 73 Reducción por tributación conjunta

1. En los supuestos en que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Norma Foral se opte por la tributación conjunta, la base imponible general se reducirá en el importe de **4.347** euros anuales por autoliquidación.
2. La reducción señalada en el apartado anterior será de **3.776** euros en el caso de las unidades familiares señaladas en el apartado 2 del artículo 98 de esta Norma Foral.

Con efectos desde el 1 de enero de 2019

CUOTA INTEGRAL

Con efectos desde el 1 de enero de 2019

CUOTA INTEGRAL

Artículo 75 Escala aplicable a la base liquidable general - NF 8/2018

1. La BLG será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

<i>Base liquidable general hasta (€)</i>	<i>Cuota íntegra (€)</i>	<i>Resto base liquidable hasta (€)</i>	<i>Tipo aplicable (%)</i>
<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>16.030,00</i>	<i>23,00</i>
<i>16.030,00</i>	<i>3.686,90</i>	<i>16.030,00</i>	<i>28,00</i>
<i>32.060,00</i>	<i>8.175,30</i>	<i>16.030,00</i>	<i>35,00</i>
<i>48.090,00</i>	<i>13.785,80</i>	<i>20.600,00</i>	<i>40,00</i>
<i>68.690,00</i>	<i>22.025,80</i>	<i>26.460,00</i>	<i>45,00</i>
<i>95.150,00</i>	<i>33.932,80</i>	<i>31.700,00</i>	<i>46,00</i>
<i>126.850,00</i>	<i>48.514,80</i>	<i>58.100,00</i>	<i>47,00</i>
<i>184.950,00</i>	<i>75.821,80</i>	<i>en adelante</i>	<i>49,00</i>

Artículo 77 Minoración de cuota NF 8/2018

Los contribuyentes aplicarán una minoración de cuota de **1.432** euros por cada autoliquidación, conforme a lo previsto en el artículo 74 de esta Norma Foral.

DEDUCCIONES

Con efectos desde el 1 de enero de 2019

DEDUCCIONES

Artículo 79 Deducción por descendientes. NF 8/2018

1. Por cada descendiente que conviva con el contribuyente se practicará la siguiente deducción:

- 603 euros anuales por el primero.
- 747 euros anuales por el segundo.
- 1.261 euros anuales por el tercero.
- 1.490 euros anuales por el cuarto.
- 1.946 euros anuales por el quinto y por cada uno de los sucesivos descendientes.

2. Por cada descendiente menor de seis años que conviva con el contribuyente, además de la deducción que corresponda conforme al apartado anterior, se practicará una deducción complementaria de 347 euros anuales.

Artículo 81 Deducción por ascendientes. NF 8/2018

*1. Por cada ascendiente que conviva de forma continua y permanente durante todo el año natural con el contribuyente se podrá aplicar una deducción de **289 euros**.*

DEDUCCIONES

Artículo 82 Deducción por discapacidad o dependencia. NF 8/2018

1. Por cada contribuyente que sea persona con dependencia o discapacidad, se aplicará la deducción que, en función del grado de dependencia o discapacidad y de la necesidad de ayuda de tercera persona conforme a lo que reglamentariamente se determine, se señala a continuación:

El grado de dependencia, discapacidad y los puntos a que se refiere el párrafo anterior se medirán conforme a lo establecido en el Anexo I del [Real Decreto 1.971/1999, de 23 de diciembre](#) y en el [Real Decreto 174/2011, de 11 de febrero](#), por el que se aprueba el baremo de valoración de la situación de dependencia establecido por la [Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia](#).

La misma deducción se aplicará por el cónyuge o pareja de hecho que sea persona con discapacidad o dependiente y que cumpla los requisitos establecidos en este apartado.

Grado de dependencia o discapacidad y necesidad de ayuda de tercera persona	Deducción (€)
<i>Igual o superior al 33% e inferior al 65% de discapacidad</i>	803
<i>Igual o superior al 65% de discapacidad. Dependencia moderada (Grado I)</i>	1.147
<i>Igual o superior al 75% de discapacidad y obtener entre 15 y 39 puntos de ayuda de tercera persona. Dependencia severa (Grado II)</i>	1.376
<i>Igual o superior al 75% de discapacidad y obtener 40 ó más puntos de ayuda de tercera persona. Gran dependencia (Grado III)</i>	1.717

DEDUCCIONES

Artículo 83 Deducción por edad. NF 8/2018

1. Por cada contribuyente de edad superior a 65 años se aplicará una deducción de **346 euros**.

En el caso de que el contribuyente tenga una edad superior a 75 años, la deducción a que se refiere el párrafo anterior será de **632 euros**. La aplicación de lo dispuesto en este apartado requerirá que el contribuyente tenga una base imponible igual o inferior a 20.000 euros.

2. Los contribuyentes mayores de 65 años con una base imponible superior a 20.000 euros e inferior a 30.000 euros aplicarán una deducción de **346 euros menos el resultado de multiplicar por 0,0346 la cuantía resultante de minorar la base imponible en 20.000 euros**.

3. Los contribuyentes **mayores de 75 años** con una base imponible superior a 20.000 euros e inferior a 30.000 euros aplicarán una deducción de **632 euros menos el resultado de multiplicar por 0,0632 la cuantía resultante de minorar la base imponible en 20.000 euros**.

DEDUCCIONES

Artículo 87 Deducción por adquisición de vivienda habitual. NF 4/2019

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2019

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 18 por 100 de las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual durante el período impositivo, incluidos los gastos originados por dicha adquisición que hayan corrido a su cargo.

Asimismo, podrán aplicar una deducción del 18 por 100 de los intereses satisfechos en el período impositivo por la utilización de capitales ajenos para la adquisición de dicha vivienda habitual, incluidos los gastos originados por la financiación ajena que hayan corrido a su cargo.

2. La deducción máxima anual, por la suma de los conceptos a que se refiere el apartado 1 anterior, será de 1.530 euros.

3. *La suma de los importes deducidos por cada contribuyente por los conceptos a que se refiere el apartado 1 anterior, a lo largo de los sucesivos períodos impositivos, no podrá superar la cifra de 36.000 euros minorada, en su caso, en el resultado de aplicar el 18 por 100 al importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión en los términos previstos en el artículo 49 de esta Norma Foral **o por aplicación de lo dispuesto en los artículos 42.b) o 42.c) de la misma.***

Art. 42 b): G. pat. Exentas por **transmisión onerosa VH por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia**.

Art. 42 c): G. pat. Exentas por **transmisión onerosa VH por personas > 65 años**. Aplicable a los primeros 400.000 € de ganancia y 1 transmisión.

DEDUCCIONES

Artículo 91 Deducciones por actividades de mecenazgo. NF 4/2019

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2019

1. Los y las contribuyentes podrán aplicar las deducciones previstas para este Impuesto en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
2. La base de la deducción a que se refiere este artículo no podrá exceder del **35 por 100 de la base imponible** de este Impuesto (antes 30 % s/ BASE LIQUIDABLE), considerándose como tal el importe resultante de sumar las bases imponibles general y del ahorro previstas en los artículos 65 y 66 de esta Norma Foral.
Las cantidades no deducidas por superarse este límite, podrán aplicarse, respetando el mismo, en las autoliquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.
3. La aplicación de lo dispuesto en este artículo **tiene la consideración de opción** que debe ejercitarse con la presentación de la autoliquidación a los efectos de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Norma Foral, sin que pueda modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de autoliquidación.

DEDUCCIONES

Artículo 92 Deducción por doble imposición. NF 4/2019

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2019

1. Cuando entre la renta 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 a la renta obtenida en el extranjero el tipo medio de gravamen general o del ahorro, en función de la parte de la base liquidable, general o del ahorro en que se haya integrado dicha renta.

2. Cuando entre las rentas del o de la contribuyente se incluyan rendimientos de trabajo derivados de la **prestación de servicios con carácter permanente en el extranjero**, el o la contribuyente podrá optar por practicar una deducción para evitar la doble imposición internacional, alternativa e incompatible con la regulada en el apartado anterior de este artículo, de un 50% de la parte de cuota íntegra correspondiente a los mencionados rendimientos de trabajo.

Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado será preciso que el o la contribuyente permanezca más de ciento ochenta y tres días del periodo impositivo en el extranjero desempeñando las funciones correspondientes al contrato de trabajo del que deriven los rendimientos a que hace referencia el párrafo anterior, que en todo caso deben ser realizadas de manera exclusiva en el extranjero.

No resultará de aplicación lo dispuesto en este apartado cuando se aplique la exención prevista en el número 17 del artículo 9 de esta Norma Foral o el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La aplicación de lo dispuesto en este apartado **tiene la consideración de opción** que debe ejercitarse con la presentación de la autoliquidación a los efectos de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Norma Foral, sin que pueda modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de autoliquidación.

AUTOLIQUIDACIONES

AUTOLIQUIDACIONES

Artículo 105 Opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación. NF 4/2019

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2019.

A los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, se entenderá que en este impuesto son opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación, las siguientes:

(...)

- *i) La opción por la aplicación del régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas previsto en el artículo **56 bis** de esta Norma Foral.*
- *j) La opción por las deducciones por actividades de mecenazgo, regulada en el **artículo 91** de esta Norma Foral.*
- *k) La deducción para evitar la doble imposición internacional prevista en el **artículo 92.2** de esta Norma Foral.*

OBLIGACIONES FORMALES

OBLIGACIONES FORMALES

RIRPF. Art. 117.1 Otras obligaciones formales de información. DF 55/2019

Se deja sin contenido.

- **Vigencia: 25 mayo 2019. DA 2ª**
-

Redacción anterior

Artículo 117 Otras obligaciones formales de información

1. Las entidades receptoras de donativos que den derecho a deducción por este Impuesto, deberán presentar, entre el 1 y el 31 de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa de donaciones, 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 de la donación.
- d) Indicación de si la donación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones previstas en la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- e) Información sobre las revocaciones de donaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural.

PAGOS A CUENTA

PAGOS A CUENTA

RIRPF. Artículo 87 Importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo (...)

DF 125/2019

5. Asimismo, los y las contribuyentes a los que resulte de aplicación lo dispuesto en las letras siguientes podrán solicitar a la persona o entidad obligada a retener que les aplique lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 de este artículo con las siguientes especialidades:

a) Los y las contribuyentes que opten por la aplicación de lo dispuesto en el artículo **56.bis** de la Norma Foral del impuesto, aplicando una reducción del **15 por 100 sobre el tipo de retención** que corresponda.

b) Los y las contribuyentes que opten por la aplicación de lo dispuesto en el artículo **92.2** de la Norma Foral del impuesto, aplicando una reducción del 50 por 100 sobre el tipo de retención que corresponda.

Con efectos 1 de enero de 2019

Artículo 56 bis Régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas.

Artículo 92 Dedución por doble imposición internacional.

(...) 2. Cuando entre las rentas del o de la contribuyente se incluyan rendimientos de trabajo derivados de la prestación de servicios con carácter permanente en el extranjero, el o la contribuyente podrá optar por practicar una deducción para evitar la doble imposición internacional, alternativa e incompatible con la regulada en el apartado anterior de este artículo, de un 50% de la parte de cuota íntegra correspondiente a los mencionados rendimientos de trabajo.

PAGOS A CUENTA

RIRPF. Artículo 107 Comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador. DF12/2019 Y DF 125/2019

Introduce la letra d)

1 . Los contribuyentes deberán comunicar al pagador las siguientes circunstancias:

- a) El número de descendientes con derecho a la deducción prevista en el artículo 79 de la Norma Foral del Impuesto, así como, en su caso, la existencia de la obligación de satisfacer, por resolución judicial, una pensión compensatoria a su cónyuge o pareja de hecho, al objeto de que le sea aplicable la tabla del apartado 1 del artículo 88 de este Reglamento.
- b) En el caso de personas trabajadoras activas discapacitadas, la situación contemplada en el apartado 3 del artículo 23 de la Norma Foral del Impuesto, la cual deberán asimismo acreditar mediante certificado emitido por el órgano competente.
- c) La opción por la aplicación del régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas recogido en el Capítulo VI bis del Título IV de la Norma Foral del impuesto. (ART. 56.BIS)
- d) La opción por la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional prevista en el artículo 92.2 de la Norma Foral del impuesto.

Con efectos 1 de enero de 2019

DOCTRINA DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN 2019

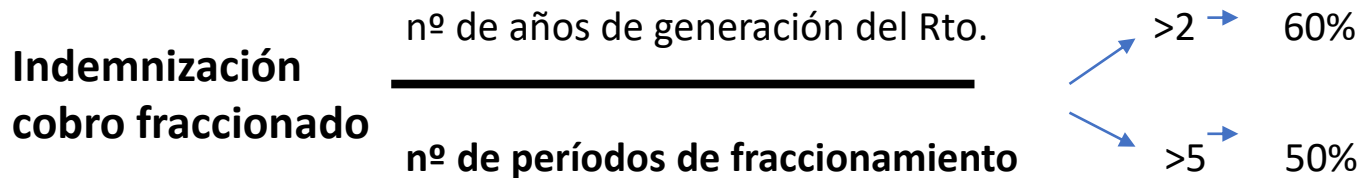
INSTRUCCIÓN 4/2020, DE 16 DE ABRIL, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE HACIENDA, POR LA QUE SE ESTABLECEN DETERMINADOS CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN DE LA NORMA FORAL 13/2013, DE 5 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y SUS DISPOSICIONES DE DESARROLLO.

2.1.3. (*) Regla especial de liquidación para rendimientos del capital inmobiliario. Artículo 58.4.

- En el marco de las liquidaciones practicadas por la administración, particularmente al amparo de lo dispuesto en el artículo 126 NFGT, cuando de los datos obrantes en la administración tributaria se desprenda que los **bienes inmuebles cuya titularidad corresponda al contribuyente se encuentran arrendados, subarrendados o se hayan cedido derechos o facultades de uso y disfrute sobre los mismos, y no se computen rendimientos** en su autoliquidación, se estimará un rendimiento neto de capital inmobiliario del 5 % s/ valor NFIP.
- No obstante, si el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo es el cónyuge, la pareja de hecho o un pariente, incluidos los afines hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, no resultará aplicable la regla de liquidación del párrafo anterior. A este supuesto, de cesión de inmuebles a familiares, sí le resultará aplicable la regla del artículo 58.1 de la NFIRPF en el que se indica que las rentas estimadas deben ser valoradas por su valor normal en el mercado.

2.2.3. (*) Artículo 9.5 NFIRPF. Indemnizaciones por despido o cese del trabajador.

• 2.2.3.2. Importe de la exención. Limite de 180.000€.



En los supuestos de cobro fraccionado de la indemnización, los ejercicios en los que únicamente se perciban importes exentos conforme a lo indicado en el artículo 9.5 de la NFIRPF, no se computarán a efectos de lo establecido en el párrafo segundo del artículo 19.2.a) de la citada NFIRPF (concretamente, a efectos de establecer el número de años de fraccionamiento).

2.2.3.3 (*) Contratos de alta dirección

• En lo que respecta a los contratos de alta dirección, las **indemnizaciones por desistimiento del empresario** pueden acogerse a la exención del artículo 9.5 de la NFIRPF conforme a lo establecido por el STS 05/11/2019 (recurso 2727/2017), en la que declaró que dichas indemnizaciones se encuentran exentas del IRPF hasta el importe de 7 días/año de servicio, con un máximo de 6 mensualidades.

• CHFB 06_03_2019: en sentido contrario.

2.2.3.3 (*) Contratos de alta dirección

• Cuando un empleado con relación laboral de carácter ordinario suscribe un contrato de alta dirección con el mismo empleador, la citada relación laboral común puede quedar suspendida, en cuyo caso, al extinguirse la relación especial de alta dirección, es posible que el trabajador tenga la opción de reanudar la relación laboral de origen. En estos supuestos, cuando concluye la relación laboral especial de alta dirección, si no se produce la reanudación de la relación laboral ordinaria, de modo que se extinguen ambas relaciones, el límite máximo de la exención, de 180.000 euros por despido o cese, debe ser aplicado de forma única para ambas relaciones laborales, la especial y la ordinaria.

2.2.5. (*) Artículo 9.7 NFIRPF: percepciones derivadas de contratos de seguro

- Pueden beneficiarse de esta exención las percepciones derivadas tanto de enfermedades profesionales, o relacionadas con el trabajo, como de accidentes laborales, ya que en ambos casos el daño deriva de una causa ajena (externa) al contribuyente.
- Cuantía legal: ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor únicamente resulta aplicable a los supuestos regulados en dicha Ley (accidentes de circulación)

2.2.6. (*) Becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos. Art. 9.9

- Pueden beneficiarse de la exención **las ayudas económicas otorgadas para realizar prácticas formativas o curriculares integradas en los planes de estudios conducentes a la obtención de los correspondientes títulos**, en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el tercer ciclo universitario.
- Por el contrario, la exención no resulta aplicable a las becas o ayudas otorgadas para realizar prácticas formativas al margen de los planes de estudios conducentes a la obtención de los títulos señalados.
- La exención se aplica a las becas otorgadas para cursar estudios tanto en España como en el extranjero.

2.2.9. (*) Art. 9.17 NFIRPF.: RTP percibidos por trabajos realizados en el extranjero.

• Para que pueda entenderse que estamos ante **trabajos realizados en beneficio de entidades no residentes**, o de EP radicados en el exterior, y no de la compañía empleadora, es necesario que las labores efectuadas por el trabajador que se desplaza al extranjero estén directamente relacionadas con proyectos concretos ya encargados por dichas entidades no residentes (o que resulten directamente imputables a los establecimientos permanentes ubicados en el extranjero). De modo que las tareas en cuestión formen parte de los costes directa y específicamente asignables a los citados proyectos, y que sean objeto de facturación a las referidas entidades o establecimientos (bien de manera separada, o bien de manera global dentro del precio que se les cobre por los mismos).

2.2.9. (*) Art. 9.17 NFIRPF.: RTP percibidos por trabajos realizados en el extranjero.

•Consecuentemente, tareas como las relacionadas con las compras, la subcontratación en el extranjero o el aprovisionamiento en el exterior de las entidades residentes, o como las relativas a la consecución de nuevos clientes o pedidos en el extranjero (el logro de nuevos acuerdos comerciales), o al desarrollo de negociaciones derivadas del replanteamiento de los contratos ya suscritos, incluida la resolución de las controversias que puedan surgir acerca de su interpretación, no pueden justificar la práctica de la exención, aun cuando se realicen en el exterior (al llevarse a cabo en beneficio de la propia entidad residente para la que se trabaja).

2.2.12. (*) Artículo 9.24 NFIRPF: dividendos y participaciones en beneficios

- En lo que respecta a los dividendos abonados por sociedades no residentes, para realizar el cálculo al que se refiere el artículo 92.1 b) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativo a la deducción por doble imposición internacional, debe tenerse en cuenta (restarse) la parte de los mismos no integrada en la base imponible del Impuesto por aplicación de la exención (efectuando, en su caso, un cálculo proporcional de dicha parte).

3.4.11. 1 (*) Traspasos realizados por los socios ordinarios de EPSV de sus derechos económicos a otra entidad

- La DA 16 NFIRPF regula que: Las movilizaciones de los derechos económicos de los SPS a que se refieren los artículos 70 y 72 NFIRPF no tendrán consecuencias tributarias siempre que se cumplan los requisitos y las condiciones que se establezcan reglamentariamente, respetando el régimen específico de las EPSV.
- Las movilizaciones de derechos entre SPS efectuadas en los términos establecidos en la legislación financiera por la que se regulan estas operaciones no dan lugar a la obtención de ninguna renta sometida a gravamen. En estos casos, los RTP correspondientes a los citados derechos se imputan a los ejercicios en los que se obtengan las prestaciones derivadas de los mismos.

3.4.11. 1 (*) Traspasos realizados por los socios ordinarios de EPSV de sus derechos económicos a otra entidad

- La posibilidad de movilizar los derechos económicos de una entidad a otra es una cuestión de naturaleza financiera, no tributaria. No obstante, cabe indicar que, en lo que respecta a las EPSV, las movilizaciones de derechos económicos se encuentran reguladas en el artículo 31 del Decreto del Gobierno Vasco 87/1984, de 20 de febrero, el cual desarrolla en este punto a la Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre EPSV, y mantiene su vigencia incluso tras la entrada en vigor del Reglamento de la Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social, aprobado mediante Decreto 203/2015, de 27 de octubre, tal y como se indica en la disposición derogatoria del mismo.

6.2. (*) Arrendamiento de vivienda: artículo 32.1

•En el caso de fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública que no puedan acogerse al régimen especial de entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles del IS por el único motivo de estar acogidas al régimen especial previsto en la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, los arrendamientos en los que intervengan dichas fundaciones y asociaciones tendrán para los arrendadores la misma calificación y el mismo régimen de integración en la BI que aquéllos en los que intervienen las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles, de modo que podrán ser **calificados como arrendamientos de vivienda**.

6.3. (*) Artículo 32.2 NFIRPF: arrendamientos distintos de los de vivienda

•(*) Gastos de reparación y conservación con destino al alquiler.

• Los gastos de reparación y conservación de inmuebles no destinados a cubrir la necesidad permanente de vivienda del arrendatario que no estén efectivamente arrendados, pero en los que se incurra con la finalidad de volver a arrendarlos, tendrán la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario en el ejercicio en el que sean soportados por el contribuyente (si bien debe recordarse que la suma de los gastos deducibles no puede dar lugar, para cada inmueble, a un rendimiento neto negativo).

6.3. (*) Artículo 32.2 NFIRPF: arrendamientos distintos de los de vivienda

•(*) Gastos de reparación y conservación con destino al alquiler.

•deberá existir una correlación entre los citados gastos de conservación y reparación y los ingresos derivados del posterior arrendamiento de los inmuebles de que se trate. Lo que supone que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas han de ir dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario (a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute) y no al disfrute, siquiera temporal, de los inmuebles por sus titulares.

6.3. (*) Artículo 32.2 NFIRPF: arrendamientos distintos de los de vivienda

(*) Gastos de reparación y conservación con destino al alquiler.

En cuanto a los gastos fijos y habituales (comunidad, IBI, etc.), y a los derivados del uso de las instalaciones del inmueble (como la luz, el agua, etc.), atendiendo a la necesaria correlación que ha de existir entre los gastos y los ingresos, únicamente resultarán deducibles los importes correspondientes a los períodos en los que los inmuebles en cuestión se encuentren efectivamente arrendados. De modo que no resultarán deducibles las cuantías imputables a los períodos de tiempo en los que los inmuebles de que se trate se encuentren desocupados.

8.5.3. (*) Exención de las ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales por > de 65 años. Artículo 42. c) y f)

Las exenciones reguladas en las letras c) y f) del artículo 42 de la NFIRPF, se aplican cuando el contribuyente tiene 65 años cumplidos (o más) a la fecha de la transmisión de que se trate. En los supuestos de cotitularidad, cada cotitular debe atender a su edad.

CHFB 26_12_2018 MATRIMONIO 65_64 AÑOS

-
- 42.c)** transmisión onerosa de su VH por > 65 años. La exención se aplica a los primeros 400.000€ de ganancia y para una única transmisión.
 - 42.f)** transmisión de el. patrimoniales por > de 65 años, si el importe total obtenido se destina en el plazo de 6 meses a constituir una renta vitalicia asegurada. Máximo: 240.000 €

8.5.3.1. (*) Exención en los casos de transmisión onerosa de la VH por > de 65 años. Artículo 42.c) NFIRPF.

•La exención resulta aplicable a la transmisión de una única VH, lo cual es compatible con el hecho de que puedan beneficiarse de la misma las rentas derivadas **de más de una venta**, en los casos en los que el contribuyente segrega su VH en distintas fincas y las enajena de forma separada. No obstante, en estos supuestos, el límite máximo de la exención sigue siendo de 400.000 euros para el conjunto de las rentas obtenidas.

•CHFB 05.12.2018 SEGREGACIÓN Y TRANSMISIÓN
CHFB 26_12_2018 MATRIMONIO 65_64 AÑOS

8.5.3.1. (*) Exención en los casos de transmisión onerosa de la VH por > de 65 años. Artículo 42.c) NFIRPF.

Los contribuyentes también pueden acogerse a esta exención cuando lo que transmiten es la **nuda propiedad sobre su VH**.

El límite máximo de la exención, de 400.000 euros, se aplica de forma individual para cada contribuyente, también en los supuestos de tributación conjunta.

8.5.3.2. (*) Exención en transmisión de el. patrimoniales por > de 65 años que destinen el importe a constituir una renta vitalicia asegurada. Artículo 42. f) NFIRPF

Esta exención es compatible con

- la regulada en la letra c) del mismo artículo 42 de la NFIRPF, para los casos de transmisión onerosa de la vivienda habitual por > de 65 años, y con
- la exención regulada en el artículo 49 NFIRPF.

•CHFB 05_06_2019 FARMACIA

9.2. (*) Entidades en atribución de rentas (AR) constituidas en el extranjero.

• Para establecer cuándo una entidad constituida en el extranjero debe ser considerada como una entidad en AR, ha de atenderse a los **criterios indicados en la Instrucción 1/2020, de 28 de febrero, de la DGH:**

- 1) Que la **entidad no sea contribuyente** de un impuesto personal sobre la renta en el país de su constitución.
- 2) Que **las rentas que genere la entidad se atribuyan fiscalmente a miembros,** de acuerdo con la legislación del país de su constitución, siendo los miembros los que tributen por las mismas en su impuesto personal. Esta atribución debe producirse por la obtención de las rentas sin que sea relevante, que sean objeto de distribución efectiva o no.
- 3) Que las rentas obtenidas y atribuidas **conserven la naturaleza derivada de la actividad o fuente de la que procedan** de acuerdo con la legislación del país de su constitución.

10.5. (*) Artículo 57.4 NFIRPF

- En caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputar deben ser integradas en la base imponible del último período impositivo que tenga que declararse (tal y como, por ejemplo, puede ocurrir en los supuestos de operaciones a plazos o con precio, del artículo 57.1.d) de la NFIRPF).

- CHFB 20.05.2019 S NULIDAD CONTRATO AFS FALLECE

10.5. (*) Artículo 57.4 NFIRPF

No obstante, en el supuesto indicado en el artículo 57.2.a) NFIRPF, si el contribuyente fallece antes de que adquiera firmeza la resolución judicial mediante la que se le reconozca el derecho a percibir la renta de que se trate, o que fije su cuantía, nos encontraremos con que, por un lado, a la fecha del fallecimiento, la renta no será todavía cuantificable, o no se habrá establecido el derecho a la percepción de la misma, y con que, por otro lado, en el momento en el que adquiera firmeza la citada resolución, ya no habrá ninguna autoliquidación a la que imputar dicha renta (al haber fallecido el contribuyente en un período impositivo anterior).

10.5. (*) Artículo 57.4 NFIRPF

Por lo tanto, en estos casos, **una interpretación integradora** de los números 2.a) y 4 del artículo 57 NFIRPF, debe llevar a concluir que la obligación de imputar la renta en cuestión surge cuando adquiere firmeza la resolución judicial mediante la que se reconoce el derecho a percibirla (o que fije su cuantía), pero que dicha renta ha de ser imputada, no al ejercicio de firmeza de la repetida resolución, sino al último período impositivo que hubo que declarar (al del fallecimiento).

15.5. (*) Deducción por discapacidad o dependencia aplicada por un tercero distinto del discapacitado. Concepto de dependencia

(*) Concepto de renta de la persona con discapacidad o dependencia.

A efectos de lo establecido en el artículo 82.2 NFIRPF, para determinar si las rentas superan el doble SMI, si bien, en términos generales, ha de atenderse a las rentas brutas, los rendimientos de actividades económicas deberán ser computados por su importe neto, en la medida en que la percepción de los mismos da lugar a la obligación de declarar en todo caso (de modo que la Administración podrá conocer dicho importe neto).

15.7. (*) Deducción por arrendamiento de vivienda habitual.

La base de la deducción debe minorarse en el importe de las subvenciones recibidas por el contribuyente para el alquiler de vivienda que se encuentren exentas.

En el caso de que estas subvenciones sean percibidas en un ejercicio posterior, deberá atenderse a lo estipulado en el artículo 119.2 de la NFGT. Con lo que, en estos supuestos, el obligado tributario debe incluir la cantidad correspondiente a la deducción por arrendamiento de VH que deviene indebida como consecuencia de la posterior percepción de la subvención, junto con sus intereses de demora, en la autoliquidación del ejercicio en el que reciba dicha subvención.

15.7. (*) Deducción por arrendamiento de vivienda habitual.

- De otra parte, el arrendatario de una habitación podrá aplicar la deducción por alquiler de VH establecida en el artículo 86 NFIRPF, siempre que cumpla los requisitos establecidos con carácter general en el citado artículo.

15.7. (*) Deducción por arrendamiento de vivienda habitual.

- En la medida en que la base de la deducción viene conformada por las cantidades satisfechas en el período impositivo, las rentas abonadas en un ejercicio posterior al de su exigibilidad (por ejemplo, como consecuencia de un proceso judicial derivado del previo impago de las citadas cantidades), podrán ser deducidas en ese ejercicio posterior, incluso aun cuando en él ya no se resida en la vivienda en cuestión (siempre y cuando, eso sí, se trate de importes correspondientes a ejercicios en los que el contribuyente sí residía en dicha vivienda)

15.8.8. (*) Supuesto en el que, practicadas las deducciones por inversión en VH, se transmite ésta y se reinvierte el importe en la adquisición de una nueva VH

El crédito vivienda ha de ser minorado, además de en las cantidades deducidas en concepto de inversión en VH, en su caso, en el resultado de aplicar el 18% al importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

Adicionalmente, a partir del 01/01/2019, el crédito vivienda también ha de ser minorado en el 18 % del importe exento en los supuestos de

- transmisión de la VH por > de 65 años (art. 42.c) , o
- transmisión de la VH por personas con dependencia severa o gran dependencia (art. 42.b)

15.8.8. (*) Supuesto en el que, practicadas las deducciones por inversión en VH, se transmite ésta y se reinvierte el importe en la adquisición de una nueva VH

Como consecuencia de la aplicación de 1/ la exención por reinversión, o 2/ la exención en los casos de transmisión por > de 65 años, o 3/ en los casos de transmisión por personas con dependencia severa o gran dependencia, el contribuyente no tiene obligación de devolver ninguna cantidad correspondiente a las deducciones oportunamente practicadas por la adquisición de la vivienda transmitida, manteniendo el derecho a considerar excluida de gravamen la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de dicha vivienda, si cumple las condiciones exigidas para ello.

15.12. (*) Deducción por actividades de mecenazgo: artículo 91 de la NFIRPF

15.12.1. (*) Determinación de las deducciones aplicables.

El artículo 91 NFIRPF, señala que: "Los y las contribuyentes podrán aplicar las deducciones previstas para este Impuesto en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La base de la deducción a que se refiere este artículo no podrá exceder del 35 % BI (BIG + BIA)

15.12. (*) Deducción por actividades de mecenazgo: artículo 91 de la NFIRPF

15.12.1. (*) Determinación de las deducciones aplicables.

También podrá practicarse deducción por las donaciones que se hagan en favor de:

a) entidades residentes en la UE o Espacio Económico Europeo con el que España tenga intercambio de información tributaria, que actúen sin mediación de EP en territorio español y tengan una forma jurídica análoga a alguna de las previstas en el art. 4. a) de la NF 4/2019
(fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, así como sus federaciones y asociaciones)

Quedan excluidas las entidades residentes en un paraíso fiscal, excepto que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

15.12. (*) Deducción por actividades de mecenazgo: artículo 91 de la NFIRPF

15.12.1. (*) Determinación de las deducciones aplicables.

También podrá practicarse deducción por las donaciones que se hagan en favor de:

(...)

b) Las entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidas en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de las contenidas en el art. 19.1, letras b) e i) de la NF 4/2019.

Art. 19.1, letras b) e i) de la NF 4/2019

b) La DFB, las otras DFs, el Estado, las CCAA, las E. locales, así como los Org. autónomos y las ent. autónomas de carácter análogo de las Administraciones citadas

i) La Cruz Roja Española y la ONCE

15.12. (*) Deducción por actividades de mecenazgo: artículo 91 de la NFIRPF

15.12.4. (*) Limitación de la deducción.

La base de la deducción por actividades de mecenazgo, incluida la correspondiente a las actividades prioritarias, no puede exceder del 35 por 100 de la base imponible del Impuesto (BIG + BIA). A estos efectos, la base imponible general y la base imponible del ahorro no pueden ser negativas.

Con carácter general, la deducción aplicable es del **30** por 100 de la base de la deducción. No obstante, en el caso de las actividades prioritarias la deducción asciende al **45** por 100. En ambos supuestos, la base de la deducción se calcula según lo dispuesto en el artículo 21 de la NF 4/2019.

15.13. (*) Deducción por doble imposición internacional. Artículo 92 NFIRPF

15.13.1. (*) Deducción por doble imposición internacional. Artículo 92.1

Para realizar el cálculo al que se refiere el artículo 92.1.a) NFIRPF, debe tomarse el **importe de lo efectivamente satisfecho en el extranjero** (sin que resulte admisible la deducción de impuestos no pagados por aplicación de exenciones, bonificaciones, incentivos, etc.), por un gravamen de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF o a la del IRNR, sobre los rendimientos o sobre las ganancias patrimoniales de que se trate. Este importe no puede exceder del establecido en el convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable en cada caso.

15.13. (*) Deducción por doble imposición internacional. Artículo 92 NFIRPF

15.13.1. (*) Deducción por doble imposición internacional. Artículo 92.1

La deducción por doble imposición internacional tiene por objeto evitar que las rentas obtenidas en el exterior queden sujetas al IRPF y a un impuesto de naturaleza análoga en el extranjero. Por ello, esta deducción **no resulta aplicable en lo que respecta a los tributos cuya naturaleza no sea idéntica o análoga a la del IRPF o a la del IRNR** (tributos locales y/o patrimoniales, etc.).

15.13. (*) Deducción por doble imposición internacional. Artículo 92 NFIRPF

15.13.1. (*) Deducción por doble imposición internacional. Artículo 92.1

Cuando resulte aplicable la exención del artículo 9.17 NFIRPF, los términos de comparación del artículo 92.1 de dicha Norma Foral serán los siguientes:

- lo pagado en el extranjero sobre la totalidad de las rentas percibidas, es decir, sin restar la cuantía del impuesto correspondiente a la cantidad que resulte exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.17 NFIRPF; y
- el resultado de aplicar el tipo medio sobre la renta gravada en Bizkaia, siendo ésta la resultante de aplicar la exención del artículo 9.17 NFIRPF.

15.13. (*) Deducción por doble imposición internacional. Artículo 92 NFIRPF

.

15.13.2. (*) DDII. Artículo 92.2.

Cuando entre las rentas del o de la contribuyente se incluyan RTP derivados de la PS de servicios con carácter permanente en el extranjero, podrá **OPTAR** por practicar una DDII del **50% de la parte de CI correspondiente a los mencionados RTP**.

- Alternativa e incompatible con la DDII del art. 92.1.
- Para optar será preciso que el o la contribuyente permanezca > 183 días del PI en el extranjero desempeñando las funciones correspondientes al contrato de trabajo, que en todo caso deben ser realizadas de manera exclusiva en el extranjero.
- Incompatible con la aplicación de la exención del art. 9.17 y con el régimen de excesos.

15.13. (*) Deducción por doble imposición internacional. Artículo 92 NFIRPF

15.13.2. (*) DDII. Artículo 92.2.

Para la práctica de esta deducción, debe calcularse la CI que deriva de los RTP prestados con carácter permanente en el extranjero. Por ello, atendiendo, particularmente, a la posible existencia de componentes negativos entre las rentas del contribuyente, procede indicar que el importe de la deducción no podrá exceder del 50 por 100 de la CIG total.

En tributación conjunta se gravan acumuladamente las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas que integran la unidad familiar, de modo que el importe de la deducción deberá ser calculado atendiendo a este hecho

18.3. (*) Declaración del apartado 3 del artículo 102 de la NFIRPF. (D. ABREVIADA)

- b.5 No podrán optar por esta última forma de tributación aquellos contribuyentes que:
- **Tengan imputaciones de renta**, tales como:
 - las derivadas del régimen de TFI,
 - las correspondientes a los socios o partícipes de las IIC constituidas en paraísos fiscales,
 - las derivadas de la DA 34, relativa a las sociedades civiles sujetas al IS,
 - participaciones en UTEs Y AIE.

18.3. (*) Declaración del apartado 3 del artículo 102 de la NFIRPF. (D. ABREVIADA)

- **b.5 No podrán optar por esta última forma de tributación aquellos contribuyentes que:**
- **Obtengan ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de la VH que estén exentas:**
 - 1) por reinversión;
 - 2) por tratarse de personas en situación de dependencia severa o gran dependencia o
 - 3) por tratarse de > de 65 años.

20. (*) PROPUESTAS DE LIQUIDACIÓN. (RENTANET ETXEAN)

-
- El artículo 125 NFGT, regula la posibilidad, cuando la normativa del tributo así lo establezca, de que la Administración, con el fin de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones, envíe a determinados obligados tributarios previamente seleccionados, propuestas de liquidación a devolver, a ingresar o a compensar, en base a los datos, antecedentes o demás elementos de que disponga.
-

20. (*) PROPUESTAS DE LIQUIDACIÓN. (R. ETXEAN)

•El artículo 104.3 NFIRPF regula, para el caso de las propuestas con resultado a ingresar, que si el contribuyente está de acuerdo con la misma, deberá prestar su conformidad antes del fin del plazo de autoliquidación utilizando los medios habilitados al efecto, para entender cumplida la obligación de presentar autoliquidación. Si desea manifestar su disconformidad con algunos datos de la propuesta, deberá comunicarlo utilizando los medios establecidos al efecto. Si manifestara su total disconformidad, deberá presentar autoliquidación por este Impuesto antes del fin del plazo de autoliquidación. Si se presta conformidad, expresa o tácita, la Administración practicará liquidación provisional procediendo a devolver, a ingresar o a compensar la cantidad resultante, quedando de esta manera el obligado tributario exonerado de presentar la correspondiente autoliquidación o declaración.

20. (*) PROPUESTAS DE LIQUIDACIÓN. (R. ETXEAN)

- Este procedimiento no impide que, ante la aparición de nuevos datos, la liquidación provisional que se emita pueda ser modificada de oficio por la Administración tributaria durante el plazo de prescripción o caducidad.
- Asimismo, cuando el contribuyente considere que la citada liquidación provisional ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos podrá instar su rectificación en el plazo de prescripción ante el órgano competente de la Administración tributaria.

20. (*) PROPUESTAS DE LIQUIDACIÓN. (R. ETXEAN)

MEDIDAS COVID-19

Debe indicarse que las propuestas de liquidación del IRPF no han quedado afectadas por lo dispuesto en el artículo 2 del DFN 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en el que se regula la suspensión hasta el 1 de junio de 2020 del inicio de determinados procedimientos tributarios que deben comenzar de oficio.

Por tanto, la HF de Bizkaia enviará las propuestas como en años anteriores, en los que para que pudiera rectificar las propuestas de liquidación a ingresar (las denominadas Rentanet Extean a ingresar), previamente las tenía que aceptar y posteriormente solicitar la rectificación.

20. (*) PROPUESTAS DE LIQUIDACIÓN. (R. ETXEAN)

•MEDIDAS COVID-19

- No obstante, en la actual situación de emergencia sanitaria, si el o la contribuyente solicita la rectificación de una propuesta de liquidación a ingresar, la Administración asumirá que la solicitud de rectificación conlleva la previa aceptación de la propuesta enviada, sin necesidad de aceptación expresa, y dará curso a la solicitud de rectificación.

21. (*) DEVOLUCIONES CORRESPONDIENTES A LAS AUTOLIQUIDACIONES PRESENTADAS POR LOS SUCESORES DEL CAUSANTE.

El artículo 103.4. NFIRPF, señala que los sucesores del causante se encuentran obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por el IRPF de este último, con exclusión de las sanciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 38 de la Norma Foral General Tributaria.

De modo que la obligación de presentar la autoliquidación correspondiente al último período impositivo del fallecido (el que va desde el 1 de enero hasta la fecha del fallecimiento) recae, en su caso, sobre los sucesores del mismo.

21. (*) DEVOLUCIONES CORRESPONDIENTES A LAS AUTOLIQUIDACIONES PRESENTADAS POR LOS SUCESORES DEL CAUSANTE.

En estos supuestos, la devolución que corresponda podrá ser abonada en una cuenta abierta a nombre del causante, sin más trámite.

En otro caso, si los sucesores desean obtener dicha devolución en una cuenta distinta, deberán acreditar su derecho a obtenerla, según lo indicado en el artículo 76.3. del Reglamento de Gestión de los Tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio.

CRITERIOS DE LA HACIENDA FORAL DE BIZKAIA

INDEMNIZACIONES POR CESE DE LA RELACIÓN LABORAL. EXENCIONES.

Indemnizaciones abonadas por un empleador integrado en un grupo de empresas. La empleada despedida fue contratada por una persona física para ejercer labores de secretaria de dirección a su cargo, y, desde entonces, trabajó de manera prácticamente ininterrumpida para distintas entidades directamente relacionadas con dicha persona física y/o con su patrimonio.

Estará exenta la indemnización recibida hasta el importe establecido con carácter obligatorio en el ET para el despido improcedente, con un máximo de 180.000 €, tomando como años de servicio, únicamente, los que deben ser computados en ausencia de acuerdo entre las partes.

Las cantidades que, en su caso, se cobren por encima de los límites de la exención, tienen la consideración de rendimientos del trabajo sujetos al Impuesto, si bien sobre ellas cabe aplicar los porcentajes de integración del 60 o del 50 % regulados en el art. 19.2 a) NFIRPF, siempre que se perciban en forma de capital, y que el contribuyente haya trabajado durante más de 2 o 5 años, respectivamente, para la entidad que le despide.

La cuantía de los rendimientos sobre los que cabe aplicar estos porcentajes de integración inferiores al 100 % no puede exceder de 300.000 €.

PLAN DE INCENTIVOS DIRIGIDO A LOS TRABAJADORES

La cooperativa aprobó un plan de incentivos dirigido a sus trabajadores, en virtud del cual les reconoció el derecho a cobrar un "bonus", en el caso de que cumplieran unos determinados objetivos a lo largo de tres años.

El trabajador beneficiario del plan de incentivos podrá aplicar el porcentaje de integración del 60% sobre el importe del "bonus" al que tiene derecho, con un máximo de 300.000 euros anuales, en la medida en que no perciba este tipo de rendimientos, con período de generación superior a dos años, de forma periódica o recurrente.

La cooperativa interesada deberá computar como rendimiento íntegro derivado del pago del "bonus", el resultante de aplicar sobre el mismo el porcentaje de integración que proceda según el art. 19 NFIRPF, y únicamente tendrá que practicar retención sobre dicho rendimiento íntegro.

SLP PARTICIPADA POR UN SOLO SOCIO, PERSONA FÍSICA, SIENDO ADEMÁS EL ÚNICO TRABAJADOR, PRESTA SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN FINANCIERA

Sociedad limitada unipersonal que presta servicios de intermediación financiera, que está participada por un solo socio, persona física, siendo además el único trabajador con el que cuenta.

Las rentas que obtiene el socio profesional que presta sus servicios a la entidad tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas, y no de rendimientos del trabajo, cuando se cumplan los requisitos establecidos al efecto en el art. 24 NFIRPF de: ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción en sede del socio.

Dado que el socio se encuentra vinculado con la entidad interesada, en los términos establecidos en el art. 42.3 NFIS, dicho socio deberá valorar por su valor normal de mercado las operaciones que efectúe con ella.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. GASTOS DEDUCIBLES

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 133/2019 de 6 Mar. 2019, Rec. 1015/2017.

El interesado alega que realiza la actividad profesional por cuenta propia y que los negativos resultados son consecuencia de la crisis del sector inmobiliario y de la construcción, y que, sin embargo, en ejercicios anteriores obtuvo resultados positivos de su actividad profesional, hallándose acreditados los gastos y el contrato de trabajo por tiempo indefinido a media jornada. La necesidad de correlación de los gastos con los ingresos excluye la deducción de gastos que no se hallen directamente enderezados a la obtención de los ingresos imputables, cual ocurre en este supuesto, en el que el interesado dice desarrollar una profesión liberal en la que incurre en gastos de 24.830,28 € para obtener unos rendimientos de 596,28 €, déficit de la actividad que se prolonga desde el ejercicio 2004, y que evidencia que se trata de un ejercicio formal aparente, pero no real, puesto que ello resulta contrario a las más elementales razones de lógica económica.

El TSJ País Vasco desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAF de Bizkaia, y confirma la liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2011.

DEDUCCION POR ARRENDAMIENTO

Contribuyente que no había satisfecho los importes correspondientes a los arrendamientos y abona dichos importes en ejercicios posteriores en los que ya no reside en dicho inmueble.

En la medida en que la base de la deducción viene conformada por “las cantidades satisfechas en el período impositivo”, los importes satisfechos por los arrendamientos pueden ser deducidos en los ejercicios en los que son abonados, con independencia de que dichos ejercicios la vivienda no tuviera la condición de habitual para el contribuyente (siempre y cuando, eso sí, correspondan a ejercicios en los que sí se trataba de su vivienda habitual).

ATRASOS DE OSAKIDETZA: COMPLEMENTO DE CARRERA PROFESIONAL

Osakidetza va a proceder en 2019 al pago de unas cantidades en concepto de “complemento de carrera profesional” que les correspondían desde 2012 en virtud de STSJPV de 2018 con firmeza en 2019.

Son cantidades que deben ser declaradas como rendimientos del trabajo personal en 2019, teniendo en cuenta que pueden tener periodo de generación superior a 2 o a 5, procediendo su integración al 100%, al 60% o al 50%, en función del período de generación que tuviera para cada trabajador.

EXENCIÓN EN GANANCIAS EN TRANSMISIONES

COMPATIBILIDAD DE:

- la exención por **REINVERSIÓN EN VH**
- la exención por **TRANSMISIÓN ONEROSA DE VH DE > DE 65 años: (hasta 400.000€ de ganancia y 1 vivienda),**
- La exención por **TRANSMISIÓN de EL. PAT. por > 65 años PARA LA CONSTITUCIÓN DE UNA RENTA VITALICIA ASEGURADA (en el plazo de 6 meses y hasta 240.000€)**

Sí, son compatibles. Si se superan los límites para acogerse a una exención, se puede acoger a cualquiera de las otras (de cumplir los requisitos).

INDEMNIZACIONES POR CESE DE ACTIVIDAD LABORAL EN ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO FORAL

¿Están exentas las indemnizaciones por cese de actividad laboral en entidades del Sector Público Foral si tienen aprobado un PLAN ESTRATÉGICO DE RECURSOS HUMANOS?

No. La exención solo resulta aplicable a las Administraciones públicas territoriales y a los entes de las mismas sometidos a Derecho público, pero no a las entidades mercantiles, aunque sean propiedad al 100% de una Administración Pública, y en concreto, esos planes están dirigidos al personal funcionario y estatutario de esas Administraciones públicas.

Podría considerarse es como rendimiento notoriamente irregular (a integrar al 50%), lo que exige que todo el importe se pague en un único ejercicio, lo que llevaría a que también sería necesario que se pagara el importe necesario para el abono del convenio especial con la Seguridad Social al trabajador el primer año, todo junto, para que luego él lo abone a la Tesorería General de la Seguridad Social, y garantizar con ello que se aplica la integración en la base imponible al 50% como rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En otro supuesto, el rendimiento se integrará en la base imponible al 100% de su importe

PRESTACIONES DE MATERNIDAD Y PATERNIDAD

Devolución de lo tributado por las prestaciones de maternidad y paternidad por reclamaciones firmes

La DFB trasladará a las JJGG un Proyecto de Norma Foral que habilita la devolución de lo tributado por las prestaciones de maternidad y paternidad percibidas desde 2014 a aquellas reclamaciones que han adquirido firmeza. La normativa actualmente en vigor no ofrece ningún cauce para ejecutar esas reclamaciones por lo que, de ser aprobada, esta propuesta permitiría a la Hacienda Foral efectuar las últimas devoluciones pendientes, que se corresponden con 201 declaraciones que habían adquirido firmeza y que sumarían un importe estimado en 300.000 euros.

Cómo deberán actuar las personas afectadas

De ser aprobada esta propuesta, los y las contribuyentes que ya hayan presentado el modelo de solicitud correspondiente ante la hacienda de Bizkaia no deberán realizar ningún trámite adicional. Es el caso de las 201 solicitudes que se encuentran en reserva, a la espera de una solución para estos casos, y que serán tramitadas por la Hacienda Foral una vez se habilite la medida propuesta. En caso de no haber presentado la solicitud, podrán hacerlo siguiendo el procedimiento habilitado por hacienda. Así mismo, cualquier otra persona que aún no haya solicitado la devolución de lo tributado por las prestaciones de maternidad y paternidad podrá hacerlo mientras no haya prescrito la liquidación correspondiente.

**CONSULTAS TRIBUTARIAS DE LA
HACIENDA FORAL DE BIZKAIA EN 2019**

INDEMNIZACIONES POR CESE DE LA RELACIÓN LABORAL. EXENCIONES.

Indemnizaciones abonadas por un empleador integrado en un grupo de empresas. La empleada despedida fue contratada por una persona física para ejercer labores de secretaria de dirección a su cargo, y, desde entonces, trabajó de manera prácticamente ininterrumpida para distintas entidades directamente relacionadas con dicha persona física y/o con su patrimonio.

Estará exenta la indemnización recibida hasta el importe establecido con carácter obligatorio en el ET para el despido improcedente, con un máximo de 180.000 €, tomando como años de servicio, únicamente, **los que deben ser computados en ausencia de acuerdo entre las partes.**

Las cantidades que, en su caso, se cobren por encima de los límites de la exención, tienen la consideración de rendimientos del trabajo sujetos al Impuesto, si bien sobre ellas cabe aplicar los porcentajes de integración del 60 o del 50 % regulados en el art. 19.2 a) NFIRPF, siempre que se perciban en forma de capital, y que el contribuyente haya trabajado durante más de 2 o 5 años, respectivamente, para la entidad que le despide.

La cuantía de los rendimientos sobre los que cabe aplicar estos porcentajes de integración inferiores al 100 % no puede exceder de 300.000 €.

PLAN DE INCENTIVOS DIRIGIDO A LOS TRABAJADORES

La cooperativa aprobó un plan de incentivos dirigido a sus trabajadores, en virtud del cual les reconoció el derecho a cobrar un "bonus", en el caso de **que cumplieran unos determinados objetivos a lo largo de tres años.**

El trabajador beneficiario del plan de incentivos podrá aplicar el porcentaje de integración del 60% sobre el importe del "bonus" al que tiene derecho, con un máximo de 300.000 euros anuales, en la medida en que **no perciba este tipo de rendimientos, con período de generación superior a dos años, de forma periódica o recurrente.**

La cooperativa interesada deberá computar como rendimiento íntegro derivado del pago del "bonus", el resultante de aplicar sobre el mismo el porcentaje de integración que proceda según el art. 19 NFIRPF, y únicamente tendrá que practicar retención sobre dicho rendimiento íntegro.

**SLP PARTICIPADA POR UN SOLO SOCIO, PERSONA FÍSICA, SIENDO
ADEMÁS EL ÚNICO TRABAJADOR, PRESTA SERVICIOS DE
INTERMEDIACIÓN FINANCIERA**

Sociedad limitada unipersonal que presta servicios de intermediación financiera, que está participada por un solo socio, persona física, siendo además el único trabajador con el que cuenta.

Las rentas que obtiene el socio profesional que presta sus servicios a la entidad tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas, y no de rendimientos del trabajo, cuando se cumplan los requisitos establecidos al efecto en el art. 24 NFIRPF de: ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción en sede del socio.

Dado que el socio se encuentra vinculado con la entidad interesada, en los términos establecidos en el art. 42.3 NFIS, dicho socio deberá valorar por su valor normal de mercado las operaciones que efectúe con ella.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. GASTOS DEDUCIBLES

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 133/2019 de 6 Mar. 2019, Rec. 1015/2017.

El interesado alega que realiza la actividad profesional por cuenta propia y que los negativos resultados son consecuencia de la crisis del sector inmobiliario y de la construcción, y que, sin embargo, en ejercicios anteriores obtuvo resultados positivos de su actividad profesional, hallándose acreditados los gastos y el contrato de trabajo por tiempo indefinido a media jornada. La necesidad de correlación de los gastos con los ingresos excluye la deducción de gastos que no se hallen directamente enderezados a la obtención de los ingresos imputables, cual ocurre en este supuesto, en el que el interesado dice desarrollar una profesión liberal en la que incurre en gastos de 24.830,28 € para obtener unos rendimientos de 596,28 €, déficit de la actividad que se prolonga desde el ejercicio 2004, y que evidencia que se trata de un ejercicio formal aparente, pero no real, puesto que ello resulta contrario a las más elementales razones de lógica económica.

El TSJ País Vasco desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAF de Bizkaia, y confirma la liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2011.

DEDUCCION POR ARRENDAMIENTO

Contribuyente que no había satisfecho los importes correspondientes a los arrendamientos y abona dichos importes en ejercicios posteriores en los que ya no reside en dicho inmueble.

En la medida en que la base de la deducción viene conformada por “las cantidades satisfechas en el período impositivo”, los importes satisfechos por los arrendamientos pueden ser deducidos en los ejercicios en los que son abonados, con independencia de que dichos ejercicios la vivienda no tuviera la condición de habitual para el contribuyente (siempre y cuando, eso sí, correspondan a ejercicios en los que sí se trataba de su vivienda habitual).

ATRASOS DE OSAKIDETZA: COMPLEMENTO DE CARRERA PROFESIONAL

Osakidetza va a proceder en 2019 al pago de unas cantidades en concepto de “complemento de carrera profesional” que les correspondían desde 2012 en virtud de STSJ PV de 2018 con firmeza en 2019.

Son cantidades que deben ser declaradas como rendimientos del trabajo personal en 2019, teniendo en cuenta que pueden tener periodo de generación superior a 2 o a 5, procediendo su integración al 100%, al 60% o al 50%, en función del período de generación que tuviera para cada trabajador.

EXENCIÓN EN GANANCIAS EN TRANSMISIONES

COMPATIBILIDAD DE:

- la exención por **REINVERSIÓN EN VH**
- la exención por **TRANSMISIÓN ONEROSA DE VH DE > DE 65 años: (hasta 400.000€ de ganancia y 1 vivienda),**
- La exención por **TRANSMISIÓN de EL. PAT. por > 65 años PARA LA CONSTITUCIÓN DE UNA RENTA VITALICIA ASEGURADA (en el plazo de 6 meses y hasta 240.000€)**

Sí, son compatibles. Si se superan los límites para acogerse a una exención, se puede acoger a cualquiera de las otras (de cumplir los requisitos).

INDEMNIZACIONES POR CESE DE ACTIVIDAD LABORAL EN ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO FORAL

¿Están exentas las indemnizaciones por cese de actividad laboral en entidades del Sector Público Foral si tienen aprobado un PLAN ESTRATÉGICO DE RECURSOS HUMANOS?

No. La exención solo resulta aplicable a las Administraciones públicas territoriales y a los entes de las mismas sometidos a Derecho público, pero no a las entidades mercantiles, aunque sean propiedad al 100% de una Administración Pública, y en concreto, esos planes están dirigidos al personal funcionario y estatutario de esas Administraciones públicas.

Podría considerarse es como rendimiento notoriamente irregular (a integrar al 50%), lo que exige que todo el importe se pague en un único ejercicio, lo que llevaría a que también sería necesario que se pagara el importe necesario para el abono del convenio especial con la Seguridad Social al trabajador el primer año, todo junto, para que luego él lo abone a la Tesorería General de la Seguridad Social, y garantizar con ello que se aplica la integración en la base imponible al 50% como rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En otro supuesto, el rendimiento se integrará en la base imponible al 100% de su importe

PRESTACIONES DE MATERNIDAD Y PATERNIDAD

Devolución de lo tributado por las prestaciones de maternidad y paternidad por reclamaciones firmes

La DFB traslada a las JJGG un Proyecto de Norma Foral que habilita la devolución de lo tributado por las prestaciones de maternidad y paternidad percibidas desde 2014 a aquellas reclamaciones que han adquirido firmeza. La normativa actualmente en vigor no ofrece ningún cauce para ejecutar esas reclamaciones por lo que, de ser aprobada, esta propuesta permitiría a la Hacienda Foral efectuar las últimas devoluciones pendientes, que se corresponden con 201 declaraciones que habían adquirido firmeza y que sumarían un importe estimado en 300.000 euros.

Cómo deberán actuar las personas afectadas

De ser aprobada esta propuesta, los y las contribuyentes que ya hayan presentado el modelo de solicitud correspondiente ante la hacienda de Bizkaia no deberán realizar ningún trámite adicional. Es el caso de las 201 solicitudes que se encuentran en reserva, a la espera de una solución para estos casos, y que serán tramitadas por la Hacienda Foral una vez se habilite la medida propuesta. En caso de no haber presentado la solicitud, podrán hacerlo siguiendo el procedimiento habilitado por hacienda. Así mismo, cualquier otra persona que aún no haya solicitado la devolución de lo tributado por las prestaciones de maternidad y paternidad podrá hacerlo mientras no haya prescrito la liquidación correspondiente.

RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS. CÁLCULOS CUANDO EXISTEN PAGOS EN ESPECIE

Un contribuyente que tributa de acuerdo con el régimen de trabajadores desplazados quiere saber cómo tributar cuando existen pagos dinerarios y en especie, así como gastos fruto del traslado.

Por un lado, el rendimiento íntegro a que se refiere la letra a) del artículo 56.bis.2. de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluye todos los pagos dinerarios y en especie (incluido el ingreso a cuenta no repercutido al empleado) derivados de la relación laboral definida en el apartado 1 del mismo artículo 56.bis. **Con lo que han de sumarse rentas dinerarias y en especie** derivadas de la relación de trabajo en cuestión y el 15 por 100 de ellas resultan exentas del Impuesto.

RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS. CÁLCULOS CUANDO EXISTEN PAGOS EN ESPECIE

Además, en cuanto al límite de gastos del 20 por 100 a que se refiere la letra b) del artículo 56.bis.2. de la NFIRPF se aplica tras restar el 15 por 100 (una vez aplicada la exención de la letra a) anterior).

Igualmente, en el caso de que sea el empleador el que satisfaga cantidades para hacer frente a los gastos adicionales a que se refiere en la letra b) del artículo 56.bis.2, el importe máximo que no se considerará como retribución en especie será el 20 por 100 del rendimiento íntegro obtenido en el desempeño del citado puesto de trabajo, una vez aplicada la exención del 15 por 100.

Cuando existen gastos satisfechos por el empleado y otros que le son retribuidos en especie, lógicamente, el límite es conjunto del 20 por 100.

PRESCRIPCIÓN DEL MODELO 720. BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO. RENTAS NO DECLARADAS. GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS

El 1 de Enero de 2019 un contribuyente ha declarado en el Modelo 720, relativo al ejercicio 2013, bienes que tiene en el extranjero desde antes del 31 de diciembre de 2013. ¿Qué consecuencias tienen en su Impuesto sobre Sociedades o de la Renta de las Personas Físicas (en función de su naturaleza)?

PRESCRIPCIÓN DEL MODELO 720. BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO. RENTAS NO DECLARADAS. GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS

Los artículos 126.3 de la NFIS y 50.3 de la NFIRPF regulan que tendrán la consideración de renta no declarada o ganancia de patrimonio no justificada los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido, en el plazo establecido al efecto o con anterioridad a la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria, la obligación de información a que se refiere la DA 27ª de la NFGT (Modelo 720).

Con lo que, en general, es posible presentar el Modelo 720 fuera de plazo y así evitar la consideración del bien o derecho, situado en el extranjero y no declarado, como renta no declarado o ganancia patrimonial no justificado, siempre que dicho Modelo se presente con anterioridad a la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria

PRESCRIPCIÓN DEL MODELO 720. BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO. RENTAS NO DECLARADAS. GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS

No obstante, la obligación de presentar el Modelo 720 en relación con los bienes y derechos situados en el extranjero a 31 de diciembre de 2013, debió cumplirse como máximo hasta el 31 de marzo de 2014 y la NFGT regula un plazo de prescripción de cuatro años, por ello toda presentación del citado Modelo 720 referida a la obligación que debió ser cumplida entre el 1 de enero y 31 de marzo de 2014, está prescrita a partir de 1 de abril de 2018.

PRESCRIPCIÓN DEL MODELO 720. BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO. RENTAS NO DECLARADAS. GANANCIAS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADAS

En consecuencia, no es posible, por parte de los contribuyentes, aplicar la posibilidad de regularizar su situación mediante la presentación extemporánea del citado Modelo 720 a partir de esa fecha, de modo que, en lo que respecta a los elementos patrimoniales que se tuvieron en el extranjero a 31 de diciembre de 2013, **se deberán imputar los bienes como renta no declarada o ganancia patrimonial no justificada** al último ejercicio no prescrito (del IS o del IRPF), salvo que el contribuyente acredite que los bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en períodos impositivos con respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente del IS o del IRPF.

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 133/2019 de 6 Mar. 2019, Rec. 1015/2017

Rendimientos de actividades profesionales y empresariales. Gastos deducibles.

El interesado alega que realiza la actividad profesional por cuenta propia y que los negativos resultados son consecuencia de la crisis del sector inmobiliario y de la construcción, y que, sin embargo, en ejercicios anteriores obtuvo resultados positivos de su actividad profesional, hallándose acreditados los gastos y el contrato de trabajo por tiempo indefinido a media jornada.

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 133/2019 de 6 Mar. 2019, Rec. 1015/2017

La necesidad de correlación de los gastos con los ingresos excluye la deducción de gastos que no se hallen directamente enderezados a la obtención de los ingresos imputables, cual ocurre en este supuesto, en el que el interesado dice desarrollar una profesión liberal en la que incurre en gastos de 24.830,28 € para obtener unos rendimientos de 596,28 €, déficit de la actividad que se prolonga desde el ejercicio 2004, y que evidencia que se trata de un ejercicio formal aparente, pero no real, puesto que ello resulta contrario a las más elementales razones de lógica económica.

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 133/2019 de 6 Mar. 2019, Rec. 1015/2017

La DFB añade que no consta que el recurrente tuviera reconocido el derecho a la compatibilidad del ejercicio privado de la profesión de arquitecto que le fue desestimado por la sentencia de 14 de diciembre de 2000 en el recurso contencioso administrativo número 3917/1997 , y en todo caso que se produce una falta de correlación entre los ingresos y los gastos por la desproporción entre ellos.

El TSJ País Vasco desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAF de Bizkaia, y confirma la liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2011.

Rescate de EPSV por contingencia de jubilación. Las aportaciones realizadas en situación de jubilación no fueron objeto de reducción

Cuestión

En 2014, el consultante aportó 10.000 euros a una EPSV de la que es socio, estando ya jubilado, por lo que no pudo practicar ninguna reducción en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Desea conocer la tributación correspondiente al cobro de la EPSV de la que es socio, teniendo en cuenta que no pudo practicar reducción por las citadas aportaciones, en la medida en que las realizó estando ya situación de jubilación

Rescate de EPSV por contingencia de jubilación. Las aportaciones realizadas en situación de jubilación no fueron objeto de reducción

El hecho de que las aportaciones llevadas a cabo a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél en el que el contribuyente pase a situación legal de jubilación no resulten reducibles, no impide que, cuando perciba las correspondientes prestaciones, éstas tributen íntegramente como rendimientos del trabajo personal, conforme a lo dispuesto en los artículos 18 y 19 de la NFIRPF, sin que pueda reducirse el rendimiento así obtenido por esta causa, tal y como específicamente se afirma en el apartado 2 del artículo 70 de la NFIRPF, donde se aclara que las prestaciones recibidas de las EPSV (entre otros sistemas de previsión social) tributan en su integridad, sin que puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de aportaciones y contribuciones que no hayan podido ser objeto de reducción

Exención por trabajos realizados en el extranjero. Determinación del beneficiario de los servicios prestados en el extranjero. Asesoramiento fiscal

La consultante trabaja por cuenta ajena para una multinacional con sede en el País Vasco, que resultó adjudicataria de un contrato para el suministro de unidades de metro a una entidad pública argelina. Adicionalmente, el proyecto también comporta la prestación de determinados servicios "in situ" (en Argelia), para lo que la compañía vasca dispone un establecimiento permanente en aquel país.

En 2016, como consecuencia de la facturación de un pago a cuenta del suministro de los vagones de metro, surgieron importantes discrepancias de ámbito tributario con el cliente, que llegaron a poner en cuestión la viabilidad del proyecto (relacionadas, fundamentalmente, con los gravámenes a la importación en Argelia de los vagones entregados -en concreto, acerca de quién debía abonar dichos gravámenes, si la entidad vendedora o la compradora-).

Por este motivo, la consultante realizó varios viajes a Argelia a lo largo de 2017, durante los cuales gestionó la obtención de un pronunciamiento oficial por parte de las autoridades fiscales argelinas sobre las implicaciones tributarias del proyecto...

Exención por trabajos realizados en el extranjero. Determinación del beneficiario de los servicios prestados en el extranjero. Asesoramiento fiscal

...(sobre la facturación, con IVA o sin IVA, de los suministros entregados desde aquí; sobre la facturación, con IVA o sin IVA, de los servicios prestados desde fuera de Argelia;

sobre la facturación de los servicios prestados "in situ" por parte del establecimiento permanente argelino;

sobre la no sujeción a gravamen en Argelia de la renta derivada de las entregas de los vagones; y

sobre distintas cuestiones relacionadas con los procedimientos de pagos al exterior aplicables en Argelia).

Exención por trabajos realizados en el extranjero. Determinación del beneficiario de los servicios prestados en el extranjero. Asesoramiento fiscal

Para que pueda entenderse que estamos ante trabajos realizados en beneficio de entidades no residentes, o de establecimientos permanentes radicados en el exterior, y no de la compañía empleadora, es necesario que las labores efectuadas por el trabajador que se desplaza al extranjero estén directamente relacionadas con proyectos concretos ya encargados por dichas entidades no residentes (o que resulten directamente imputables a los establecimientos permanentes ubicados en el extranjero). De modo que las tareas en cuestión formen parte de los costes directa y específicamente asignables a los citados proyectos, y sean objeto de facturación a las referidas entidades o establecimientos (bien de manera separada, o bien de manera global dentro del precio que se les cobre por los mismos). Lo que no parece que ocurriera en el presente caso.

Exención por trabajos realizados en el extranjero. Determinación del beneficiario de los servicios prestados en el extranjero. Asesoramiento fiscal

En los casos de servicios prestados a establecimientos permanentes de la casa matriz en el extranjero, se exige que los mismos puedan producir una ventaja o utilidad a dichos establecimientos, en los términos ya aclarados más arriba. Por ello, debe analizarse si existe, realmente, un servicio intragrupo, de interés económico o comercial para el establecimiento permanente, que refuerce su posición en el mercado, por el que estaría dispuesto a pagar a un tercero independiente (o a ejecutar por sus propios medios), y que sea facturado (o deba ser facturado) por la entidad empleadora. En los casos de servicios centralizados en la casa central, la exención objeto de consulta solo resulta aplicable a la parte de los mismos imputable a las entidades o establecimientos permanentes radicados en el exterior (pero no a la correspondiente a la empresa con residencia en territorio español).

Exención por trabajos realizados en el extranjero. Determinación del beneficiario de los servicios prestados en el extranjero. Asesoramiento fiscal

No obstante, en el caso planteado, no parece que la empresa residente para la que trabaja la compareciente haya repercutido ninguna parte del coste de sus servicios al establecimiento permanente argelino.

Tratamiento de la aportación empresarial a una asociación sin ánimo de lucro que actúa como tomadora del seguro sanitario de los trabajadores

La empresa para la que trabaja el consultante abona, por convenio, el 90 por 100 de la prima del seguro colectivo de enfermedad que tiene suscrito con una compañía de seguros, correspondiendo el pago del 10 por 100 restante a los empleados (los cuales ostentan la condición de asegurados -ellos y sus familiares-). La entidad declara este importe (el 90 por 100 de la prima del seguro colectivo en cuestión) como retribución en especie de sus trabajadores. No obstante, en lo que respecta a los trabajadores excluidos del convenio, la entidad satisface determinados importes a la asociación sin ánimo de lucro de la que forman parte (por cuenta de cada uno de ellos), siendo la referida asociación la que gestiona y contrata la póliza del seguro médico correspondiente a los mismos (a los empleados excluidos del convenio). En este segundo caso, la compañía certifica las cantidades abonadas a la asociación, por cuenta de cada uno de los empleados, como retribuciones dinerarias de estos últimos, y no como retribuciones en especie

Tratamiento de la aportación empresarial a una asociación sin ánimo de lucro que actúa como tomadora del seguro sanitario de los trabajadores

Para que esta renta sea calificada como retribución en especie, es necesario que se encuentre así pactada, como tal retribución en especie, con los empleados, ya sea en el propio contrato de trabajo, en el convenio colectivo o en una disposición equivalente, y que el pagador ostente la condición de tomador de la póliza de que se trate, de modo que venga obligado (por contrato, por convenio o por disposición equivalente) a facilitar este servicio (de cobertura sanitaria) a sus trabajadores. En cuyo caso, el abono de las primas del seguro a la entidad aseguradora da lugar a una retribución en especie para los empleados de un importe igual al coste que asume el pagador por este motivo.

Tratamiento de la aportación empresarial a una asociación sin ánimo de lucro que actúa como tomadora del seguro sanitario de los trabajadores

Particularmente, a todos estos efectos, procede distinguir entre los rendimientos en especie y los supuestos en los que únicamente se produce una mediación, por parte de quien satisface la renta, en el pago de gastos correspondientes al trabajador. Es decir, de aquellos supuestos en los que el empleador se limita a abonar a un tercero una cantidad por orden y por cuenta del trabajador, toda vez que, en este último caso, la remuneración exigible por parte de este último (del empleado) no consiste en la utilización, consumo u obtención de determinados bienes, derechos o servicios (en el supuesto planteado, la cobertura sanitaria), sino en el abono de una contraprestación dineraria que, en lugar de serle pagada directamente, es entregada a un tercero, en virtud del mandato realizado por él mismo (por el empleado). De manera que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de ciertos bienes, derechos o servicios (a la cobertura sanitaria privada), pero el pago de los mismos lo realiza directamente el empleador, previo descuento de su importe en nómina.

Tratamiento de la aportación empresarial a una asociación sin ánimo de lucro que actúa como tomadora del seguro sanitario de los trabajadores

En lo que respecta a los empleados excluidos del convenio, no consta que la empresa tenga ninguna obligación específica de proporcionarles la cobertura sanitaria, y, además, si bien no les abona directamente ningún importe para que sean ellos quienes hagan frente al pago de los seguros médicos de los que sean tomadores, sí satisface determinadas cantidades mensuales, en su nombre y por su cuenta, a la asociación sin ánimo de lucro de la que forman parte, con objeto de que sea dicha asociación la que pague las primas correspondientes al seguro contratado en beneficio de todos ellos, en el que es la propia asociación, y no la empresa, quien ostenta la condición de tomadora, y, como tal, de obligada al pago de las referidas primas, y los empleados excluidos del convenio la de asegurados (junto con sus familiares).

Con lo que, en estas condiciones, debe entenderse que nos encontramos ante retribuciones dinerarias, y no en especie

Salario a efectos del cómputo de indemnización exenta

Cuestión

En enero de 2012, el consultante causó baja en la empresa para la que trabajaba, calculando, en ese momento, dicha empresa la cuantía de la indemnización exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin, según parece, tomar en consideración determinados importes que la Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha establecido que deben ser computados de cara al cálculo de las indemnizaciones por despido, o cese, previstas, con carácter obligatorio, en la legislación laboral. Así, concretamente, en su Sentencia de 3 de mayo de 2017, el Tribunal Supremo declaró que, a estos efectos, deben computarse, como salario en especie, las primas de los seguros de vida y de los seguros médicos abonadas por el empleador, así como los planes de jubilación.

Indemnización por despido de un socio director de la empresa. Rendimiento irregular y límites

El 10 de junio de 2000, el consultante novó el contrato laboral que le vinculaba a la empresa en la que llevaba prestando sus servicios como empleado desde 1995, pasando a ostentar la condición de socio director de la misma. En dicha novación del contrato laboral se recogió que el compareciente tenía derecho a cobrar una indemnización equivalente a un año y medio de salario, en el caso de que la compañía le cesara o le despidiera de forma unilateral. Según afirma, la entidad le ha despedido, por lo que, en aplicación del acuerdo alcanzado en su momento, tiene derecho a percibir una indemnización de 601.012,10 euros

Indemnización por despido de un socio director de la empresa. Rendimiento irregular y límites

En lo que hace referencia específicamente a las relaciones laborales de alta dirección, como la que, según los datos aportados, parece que tenía el compareciente, el apartado 2.2.3.3 de la Instrucción 1/2018, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, aclara que: "Las indemnizaciones por despido o cese derivadas de contratos de alta dirección a que se refiere el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, no quedan amparadas por la exención del artículo 9.5 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, cualquiera que sea su causa, en la medida en que dicho Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, no establece ninguna cuantía mínima que deba abonarse obligatoriamente por este motivo".

Indemnización por despido de un socio director de la empresa. Rendimiento irregular y límites

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en Sentencias como las de 21 de diciembre de 1995, la de 15 de febrero de 2002, la de 31 de enero de 2003, la de 18 de noviembre de 2009, o las de 19 de julio y 4 de noviembre de 2010 (todas ellas, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo), así como el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, en su Resolución de 23 de abril de 2015

Indemnización por despido de un socio director de la empresa. Rendimiento irregular y límites

INSTRUCCIÓN MODIFICA CRITERIO

La indemnización por la que se pregunta no tiene la consideración de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, toda vez que no se encuentra incluida en el listado del artículo 14 del RIRPF, según el que: "1. A efectos de la aplicación del porcentaje de integración del 50 por 100 previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo: (...) f) Las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral. (...)".

Indemnización por despido de un socio director de la empresa. Rendimiento irregular y límites

INSTRUCCIÓN MODIFICA CRITERIO

Sin embargo, esta Dirección General considera que **sí cabe entender que la indemnización objeto de consulta tiene un período de generación igual al número de años durante los que el consultante ha ocupado el puesto del que ha sido cesado.** Es decir, igual al número de años durante los que el trabajador ha ido generando el derecho a la percepción de la misma.

En consecuencia con todo lo anterior, en la medida en que este período de generación es superior a 5 años, el compareciente podrá aplicar el porcentaje de integración del 50 por 100 del artículo 19.2 a) de la NFIRPF sobre la indemnización por la que pregunta, hasta un máximo de 300.000 euros (aplicable sobre el conjunto de los rendimientos a que se refiere el citado artículo 19.2 a) de la NFIRPF).

Indemnización por despido de un socio director de la empresa. Rendimiento irregular y límites

INSTRUCCIÓN MODIFICA CRITERIO

Cabe que resulte aplicable la exención regulada en el citado artículo 9.5 de la NFIRPF sobre la parte de la indemnización correspondiente a la relación laboral común, calculada computando, únicamente, los años de servicio imputables a la misma (es decir, excluyendo del cómputo el período de tiempo durante el cual se mantuvo en suspenso la repetida relación laboral ordinaria).

No obstante, sí procede resaltar que, a salvo de lo indicado en la disposición transitoria decimoséptima de la NFIRPF, tras la reforma laboral operada mediante el Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, **para acreditar la improcedencia de un despido, es necesario que exista un reconocimiento de la misma (de dicha improcedencia), bien en el acto de conciliación, o bien mediante resolución judicial. Requisito éste que no parece cumplirse en el supuesto planteado (por lo que no parece que quepa aplicar la exención).**

Calificación de retribuciones percibidas por un socio-profesional. Operaciones vinculadas.

La consultante es una sociedad limitada unipersonal que presta servicios de intermediación financiera.

Según indica, está participada por un solo socio, persona física, que además es el único trabajador con el que cuenta.

El citado socio trabajador percibe un salario mensual (igual todos los meses) por los servicios profesionales que presta

Calificación de retribuciones percibidas por un socio-profesional. Operaciones vinculadas.

Se trata de dilucidar la calificación que procede otorgar a las rentas que obtiene el socio profesional de la consultante por los servicios profesionales que le presta, al margen de su condición de socio (de la que derivan rendimientos del capital mobiliario), y de administrador de la misma (relaciones, estas dos últimas, por cuyos rendimientos no pregunta).

La calificación de una renta como rendimiento del trabajo, o como rendimiento de actividades económicas, no puede basarse, única y exclusivamente, en la calificación, laboral o mercantil, de la relación que una al pagador con el contribuyente.

Calificación de retribuciones percibidas por un socio-profesional. Operaciones vinculadas.

Las rentas que obtiene el socio profesional que presta sus servicios a la entidad consultante tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas, y no de rendimientos del trabajo, cuando se cumplan los requisitos establecidos al efecto en este artículo 24 de la NFIRPF, de:

- a) ordenación por cuenta propia; y
- b) existencia de medios de producción en sede del socio.

De cara a verificar si existe o no ordenación por cuenta propia del contribuyente, no basta con analizar la calificación que atribuyan las partes intervinientes a la relación que les vincula, sino que debe observarse, caso por caso, si, en la relación existente entre el socio trabajador y la entidad, concurren, o no, las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan a las relaciones laborales (junto a los elementos genéricos de trabajo, o prestación de servicios, y de pago de una retribución por los mismos).

Calificación de retribuciones percibidas por un socio-profesional. Operaciones vinculadas.

De forma que, si se dan estas notas de dependencia y ajenidad, no cabe considerar que el contribuyente realice una ordenación por cuenta propia de medios de producción, en los términos establecidos en el artículo 24 de la NFIRPF.

Adicionalmente, en un supuesto como el planteado, para que nos encontremos en presencia de rendimientos de actividades, también resulta necesario que existan medios de producción en sede del socio persona física

Calificación de retribuciones percibidas por un socio-profesional. Operaciones vinculadas.

La presencia, o no, de las notas de dependencia y ajenidad, y la existencia de medios de producción en sede del socio, son cuestiones de hecho, que pueden ser acreditadas por el contribuyente a través de cualquier medio de prueba admitido en derecho, en los términos establecidos en el artículo 103 de la NFGT, correspondiendo la valoración de las evidencias que, en su caso, se aporten a los órganos de Gestión y de Inspección competentes para la aplicación de los tributos.

No obstante, de los datos aportados se deduce que, en el supuesto objeto de consulta, no se dan las notas de dependencia y ajenidad propias de las relaciones laborales, por lo que la cuestión se centrará en determinar si existen, o no, medios de producción en sede del socio.

Calificación de retribuciones percibidas por un socio-profesional. Operaciones vinculadas.

Adicionalmente a todo lo anterior, al margen de la calificación que proceda otorgar a las rentas por las que se pregunta, en el supuesto objeto de consulta, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 59 de la NFIRPF, donde se indica que: "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 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades".

Calificación de retribuciones percibidas por un socio-profesional. Operaciones vinculadas.

De los datos aportados se deduce que el socio por el que se pregunta se encuentra vinculado con la entidad para la que trabaja (la consultante), en los términos establecidos en el artículo 42.3 de la NFIS. Consecuentemente, dicho socio deberá valorar por su valor normal de mercado las operaciones que efectúe con ella, según lo previsto en el citado artículo 42 de la NFIS, y en sus disposiciones concordantes y de desarrollo. Concretamente, **deberá valorar por su valor normal de mercado los servicios que preste a la entidad consultante y que ésta, posteriormente, facture a los clientes. Esta misma obligación, de valorar las operaciones vinculadas a su valor normal de mercado, también recae sobre la compareciente.**

La Administración puede comprobar que las operaciones efectuadas entre partes vinculadas han sido valoradas por su valor normal de mercado, y efectuar, en su caso, las correcciones valorativas que procedan. En las operaciones en las que el valor convenido entre las partes es distinto del normal de mercado, la diferencia entre ambos importes, tiene, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia

Rendimientos de capital inmobiliario por arrendamiento de vivienda. Gastos repercutidos al arrendatario

Cuestión

La consultante es propietaria de una vivienda que tiene cedida en arrendamiento a un tercero. Según afirma, es ella quien abona los gastos de comunidad, seguro, y suministros de agua, gas y electricidad del inmueble (los cuales, según parece, figuran contratados a su nombre) y, posteriormente, se los repercute al inquilino.

Desea conocer si los gastos de comunidad, seguro y suministros de agua, gas y electricidad que repercute al arrendatario forman parte de sus rendimientos íntegros del capital inmobiliario.

Rendimientos de capital inmobiliario por arrendamiento de vivienda. Gastos repercutidos al arrendatario

Los gastos repercutidos al arrendatario forman parte de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario, sin perjuicio de que puedan ser deducidos de dichos rendimientos por parte del arrendador (en los supuestos a los que se refieren el artículo 32.2 de la NFIRPF y el artículo 37 del RIRPF), o de que pueda aplicarse sobre ellos la bonificación del 20 por 100 del apartado 1 del mismo artículo 32 de la NFIRPF

Minuta cobrada por abogados tras un procedimiento judicial de más de dos años. Rendimiento irregular

El consultante forma parte de una comunidad de bienes que se dedica al ejercicio profesional de la abogacía. De entre las 105 facturas que emitió en 2017, existe una (de 8 de junio de ese año), correspondiente a un procedimiento judicial iniciado en 2014 y concluido el 30 de junio de 2017, cuyo importe (de 43.688,61 euros) ha ido generándose durante un período de tiempo superior a dos años. La totalidad de los honorarios profesionales devengados por ese procedimiento fueron percibidos el 8 de junio de 2017, después de que el cliente cobrara la cantidad derivada del mismo (con ocasión de la ejecución provisional de la sentencia dictada en primera instancia). El compareciente entiende que cabe aplicar sobre el citado importe el porcentaje de integración del 60 por 100 establecido en el artículo 25.4 de la Norma Foral 13/2013, del 5 de diciembre, del IRPF, al considerar que se trata de un rendimiento con un período de generación superior a dos años, y que la comunidad de bienes no obtiene esta clase de rendimientos de forma periódica o recurrente. Todo ello, de conformidad con lo indicado por el Tribunal Supremo en distintos pronunciamientos

Minuta cobrada por abogados tras un procedimiento judicial de más de dos años. Rendimiento irregular

La Norma de Registro y Valoración 16ª del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGCPYME), aprobado mediante Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, regula que: "3. Ingresos por prestación de servicios. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad. b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción. c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

Minuta cobrada por abogados tras un procedimiento judicial de más de dos años. Rendimiento irregular

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad. Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables".

En términos equivalentes se manifiesta la Norma de Registro y Valoración 14ª del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

.

Minuta cobrada por abogados tras un procedimiento judicial de más de dos años. Rendimiento irregular

De donde se deduce que los ingresos por prestación de servicios deben ser imputados temporalmente atendiendo al porcentaje de realización de la prestación contratada. Este porcentaje de realización no se fija en función del período de tiempo transcurrido con respecto a la duración total estimada del contrato, sino de los servicios realizados con relación a la prestación total acordada, es decir, en atención al grado de cumplimiento en cada ejercicio del servicio contratado, siempre que el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando el resultado de la transacción no puede ser estimado de forma fiable, al menos, deben reconocerse ingresos por una cuantía igual a la de los gastos que se consideren recuperables.

Minuta cobrada por abogados tras un procedimiento judicial de más de dos años. Rendimiento irregular

Concretamente, la normativa contable (a la que remite la fiscal en este punto), señala que los ingresos por prestación de servicios deben ser reconocidos cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización de los mismos a la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, dichos ingresos se contabilizan cuando: a) pueden ser valorados con fiabilidad tanto el importe de los ingresos, como el grado de realización de la transacción, y los costes ya incurridos y los que quedan por incurrir; y b) además, sea probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

La empresa ha de revisar y, si es necesario, modificar las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que va prestando el servicio. La necesidad de llevar a cabo estas revisiones no indica, necesariamente, que el resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.

Minuta cobrada por abogados tras un procedimiento judicial de más de dos años. Rendimiento irregular

No obstante, como ya se ha señalado más arriba, cuando el resultado de la transacción no puede ser estimado de forma fiable (los ingresos, los gastos y el grado de realización), en cada ejercicio se deben reconocer ingresos por una cuantía igual a la de los gastos recuperables soportados en el mismo.

Con lo que, conforme al principio de devengo, los ingresos por prestaciones de servicios se imputan regularmente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, y, por tanto, en la base imponible del Impuesto, de manera total o parcial, atendiendo al porcentaje de realización de los mismos, salvo en los casos excepcionales en los que se considere que los gastos soportados no son recuperables.

Minuta cobrada por abogados tras un procedimiento judicial de más de dos años. Rendimiento irregular

Todo lo cual impide considerar que estamos ante rendimientos generados a lo largo del período de duración del servicio de que se trate que han de ser imputados íntegramente al ejercicio de cobro, o de conclusión del mismo, y da coherencia a lo indicado más arriba acerca del hecho de que los porcentajes de integración del artículo 25.4 de la NFIRPF se aplican en aquellos casos concretos en los que resulte consustancial a la actividad en cuestión, globalmente considerada, la existencia de ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos, es decir, de aquellos supuestos en los que sea consustancial a la actividad ejercida el transcurso de un plazo superior a dos años entre la fecha en la que se efectúa la inversión generadora del rendimiento y su posterior percepción.

Por último, el artículo 57.2 c) de la NFIRPF recoge la posibilidad de que determinados contribuyentes puedan acogerse al criterio de "cobros y pagos", si bien se trata de una mera regla de imputación temporal de los ingresos y de los gastos, que no debe afectar a la forma en la que éstos han de tributar.

Segregación de vivienda habitual y posterior transmisión por mayores de 65 años. Reinversión

La consultante es propietaria junto a su cónyuge (con el que se encuentra casada en régimen de gananciales) de un inmueble adquirido hace 25 años, que constituye su vivienda habitual.

Actualmente, se están planteando:

- 1) dividir el inmueble en dos fincas más pequeñas, con objeto de transmitir las y de reinvertir el importe obtenido en la compra de una nueva vivienda habitual; o
- 2) dividir la vivienda en dos fincas más pequeñas, manteniendo una de ellas como vivienda habitual y transmitiendo la otra a un tercero.

Segregación de vivienda habitual y posterior transmisión por mayores de 65 años. Reinversión

Para fijar el valor de adquisición de las viviendas resultantes de la división, se deberá partir del precio satisfecho en su momento por la finca matriz, el cual tendrá que ser distribuido entre las dos nuevas viviendas, atendiendo al valor real en aquel momento (a la fecha de la adquisición) de la parte del inmueble original constitutiva de cada una de ellas. De modo que, si en la escritura de adquisición originaria se consignó un precio global por todo el inmueble, habrá que tener en cuenta la parte del mismo imputable a cada una de las nuevas viviendas, así como los gastos y tributos inherentes a la compra, igualmente en la proporción de los mismos asignable a las repetidas viviendas.

Segregación de vivienda habitual y posterior transmisión por mayores de 65 años. Reinversión

Las cantidades correspondientes a las obras de división del inmueble tendrán la consideración de mejora y, en consecuencia, de mayor valor de adquisición de las dos viviendas resultantes. Por tanto, de cara a una posible transmisión de las mismas, o de una sola de ellas, deberá tenerse en cuenta el importe de las obras de división específicamente atribuible a cada una, así como la parte de los costes comunes que proporcionalmente les correspondan. Del mismo modo, los gastos y tributos relacionados con la declaración de obra nueva, etc., también tendrán la consideración de mayor valor de adquisición de las dos nuevas viviendas, en la parte que proporcionalmente les resulten imputables

Segregación de vivienda habitual y posterior transmisión por mayores de 65 años. Reinversión

De los datos aportados en la consulta se deduce que los inmuebles que se desea enajenar constituirán la vivienda habitual de los contribuyentes, al menos, hasta la división por la que se pregunta.

De manera que, si la compareciente y su esposo son mayores de 65 años, podrán acogerse a la exención del artículo 42 c) de la NFIRPF, en la medida en que enajenen dichos inmuebles dentro del plazo de los dos años siguientes al momento en el que dejen de residir efectivamente en la vivienda que pretenden dividir.

.

Segregación de vivienda habitual y posterior transmisión por mayores de 65 años. Reinversión

En cuyo caso, esta Dirección General considera que podrán acogerse a la exención del repetido artículo 42 c) de la NFIRPF sobre la ganancia derivada de la transmisión de los dos inmuebles resultantes de la división (en la medida en que, como se ha indicado, mantengan la condición de vivienda habitual para ellos, según lo dispuesto en el artículo 87.8 de la NFIRPF y en el artículo 67.4 del RIRPF), al provenir ambos de la única vivienda habitual con la que cuentan en la actualidad.

.

Segregación de vivienda habitual y posterior transmisión por mayores de 65 años. Reinversión

Por este mismo motivo, el límite máximo de exención (de 400.000 euros), deberá ser aplicado de forma conjunta sobre la renta derivada de la enajenación de los dos nuevos inmuebles (de las dos fincas resultantes de la división de la actual vivienda). A estos efectos, no es necesario efectuar ningún tipo de prorrateo del citado límite entre los dos nuevos inmuebles, sino que los contribuyentes podrán aplicar la exención hasta agotarlo.

.

Segregación de vivienda habitual y posterior transmisión por mayores de 65 años. Reinversión

De modo que estamos ante una exención con un límite máximo de 400.000 euros, que puede ser aplicada una sola vez, es decir, para una sola transmisión, y que no se encuentra condicionada a la reinversión del importe obtenido en la adquisición de ninguna otra vivienda habitual (tal y como sí exige el artículo 49 de la NFIRPF), ni de ningún otro bien o derecho concreto.

El repetido límite de 400.000 euros se aplica sobre la ganancia obtenida por cada contribuyente, no sobre la contraprestación que perciba, con independencia de que la vivienda pertenezca a más de una persona, en cuyo caso no se prorratea entre todos los cotitulares.

Segregación de vivienda habitual y posterior transmisión por mayores de 65 años. Reinversión

La consultante y su cónyuge podrán acogerse a la exención de la ganancia derivada de la transmisión de las dos viviendas, o de solo una (según decidan), en todo caso, con aplicación del mismo límite de exención de 400.000 euros, que se aplicará de forma conjunta a la ganancia derivada de la venta de ambos inmuebles (si enajenan los dos), o a la que obtengan como consecuencia de la transmisión de solo uno de ellos.

En caso de que, inicialmente, solo transmitan una de las fincas resultantes de la división, sin llegar a agotar el límite de la exención (de 400.000 euros), permaneciendo en la otra, podrán imputar el exceso no aplicado inicialmente a la eventual transmisión posterior de esta última, **pero solo de ella**, ya que únicamente cabe aplicar la exención que aquí se analiza (para mayores de 65 años) a la transmisión de una sola vivienda (en el caso planteado, a la finca matriz).

Segregación de vivienda habitual y posterior transmisión por mayores de 65 años. Reinversión

Esta Dirección General considera que la exención regulada en el artículo 42 c) de la NFIRPF, la cual tiene un límite máximo de 400.000 euros, y la prevista en el artículo 49 del mismo texto legal, resultan compatibles, y pueden ser aplicadas de forma simultánea (al no existir ningún precepto que lo impida).

En el supuesto de que la consultante y su esposo transmitan las dos viviendas resultantes de la división del inmueble en el que residen actualmente, deberán cumplir los plazos establecidos en el artículo 49 del RIRPF con relación a ambas transmisiones. De modo que no podrán diferir el inicio del cómputo del plazo correspondiente a la primera transmisión hasta que perfeccionen la segunda

Venta vivienda habitual situada en Cáceres y reinversión en Bizkaia. Matrimonio que el esposo tiene 65 años y la esposa 64

Podrán acogerse a la exención regulada en el artículo 42 c) de la NFIRPF, en la medida en que enajenen dicho inmueble dentro del plazo de los dos años siguientes al momento en el que dejaron de residir efectivamente en él, y que, a la fecha de la enajenación tengan 65 años cumplidos. Esta exención tiene un límite máximo de 400.000 euros, puede ser aplicada una sola vez, y no se encuentra condicionada a la reinversión del importe obtenido en la adquisición de ninguna otra vivienda habitual (como se exige en el artículo 49 de la NFIRPF), ni de ningún otro bien o derecho concreto.

El citado límite de 400.000 euros se aplica sobre la ganancia obtenida por cada contribuyente (no sobre la contraprestación percibida), con independencia de que la vivienda pertenezca a más de una persona, en cuyo caso no se prorratea entre todos los cotitulares.

Esta exención resulta aplicable desde el momento en el que el transmitente tenga ya 65 años cumplidos

Venta vivienda habitual situada en Cáceres y reinversión en Bizkaia. Matrimonio que el esposo tiene 65 años y la esposa 64

El consultante podrá aplicar la exención regulada en el artículo 42 c) de la NFIRPF sobre la parte de la ganancia derivada de la transmisión de la vivienda situada en Cáceres a él imputable, hasta un máximo de 400.000 euros, en la medida en que tiene ya 65 años cumplidos (siempre y cuando, como se ha aclarado anteriormente, la transmita en un plazo no superior a los dos años contados desde el momento en el que dejó de residir en ella).

Mientras que su esposa podrá hacer lo mismo (sobre la parte de la ganancia a ella imputable), si no transmitió la citada vivienda antes de llegar a los 65 años (en agosto de 2018), y cumple el otro requisito (de enajenarla en un plazo no superior a los dos años contados desde el momento en el que dejó de residir en ella). En otro caso (si transmitió el inmueble antes de alcanzar los 65 años de edad), podrá acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual del artículo 49 de la NFIRPF.

Extinción de condominio sobre dos viviendas

Cuestión

Las consultantes son dos hermanas que ostentan la nuda propiedad conjunta (al 50 por 100, cada una de ellas) de dos inmuebles, los cuales, según indican, tienen el mismo valor. El usufructo vitalicio sobre los dos inmuebles pertenece a la madre de ambas. Según los datos aportados, todas ellas adquirieron sus derechos sobre estas fincas en virtud de donación formalizada el 21 de febrero de 2001. En este contexto, las comparecientes desean atribuirse, cada una de ellas, la nuda propiedad íntegra de uno de los citados inmuebles (disolviendo, así, la comunidad que existe sobre los mismos).

Quieren conocer si la extinción del condominio sobre los inmuebles de los que son cotitulares, con adjudicación a cada hermana de la nuda propiedad en exclusiva de uno de ellos, supondrá la obtención por su parte de una ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF.

Extinción de condominio sobre dos viviendas

Apartado 8.2 de la misma Instrucción 1/2018, de 24 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, especifica que:

"En los supuestos en los que unos mismos partícipes ostentan iguales porcentajes de titularidad sobre distintos bienes de la misma naturaleza, se entiende que existe una sola comunidad de bienes que, como tal, debe ser tratada en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (y demás tributos)".

Extinción de condominio sobre dos viviendas

Debe analizarse si cabe entender que existe una comunidad de bienes sobre la nuda propiedad, en relación con lo cual, la Dirección General de los Registros y del Notariado entendió, en su Resolución de 4 de abril de 2005, que: "(...) Debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva, ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza el negocio jurídico, bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio. Admitida la comunidad sobre la nuda propiedad de un bien, es consecuencia necesaria la posibilidad de que los condueños disuelvan dicha comunidad adjudicando la nuda propiedad de la totalidad a uno de ellos: si el titular del pleno dominio puede vender, donar o incluso hipotecar (cfr. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 27 de mayo de 1968) bien el usufructo, bien la nuda propiedad, todos ellos actos de carácter dispositivo, puede igualmente extinguir el condominio que afecta a la nuda propiedad del bien (o al usufructo), máxime cuando este Centro Directivo ha señalado (cfr. Resolución de 2 de enero de 2004) que la extinción de una comunidad que recae sobre un bien indivisible, adjudicándolo a un condueño e indemnizando a los demás no tiene eficacia dispositiva sino particional. Además, dicha extinción de comunidad sobre la nuda propiedad puede realizarse exclusivamente por los titulares de ésta, sin necesidad de consentimiento o intervención del usufructuario, como lo demuestra que: a) el nudo propietario es el titular dominical que puede pedir la división de la cosa común sin necesidad de concurrencia del usufructuario, siempre que la división no perjudique el derecho de éste (cfr. Artículo 405 del Código civil); y b) que el Tribunal Supremo no reconoce legitimación en el retracto de comuneros al usufructuario, en caso de venta de la nuda propiedad por no considerarlo condueño (cfr. Sentencia de 5 de junio de 1929). Por tanto, la solución debe ser favorable a la inscripción de la escritura de disolución de la comunidad en nuda propiedad, por las razones expuestas, reforzadas por el hecho de que el principio de autonomía de la voluntad debe prevalecer siempre, a salvo las limitaciones que el artículo 1255 del Código Civil determina, y en este supuesto se presta el consentimiento por todos los interesados en el bien (incluso el consentimiento, innecesario como hemos visto, del usufructuario) a un negocio jurídico válido tanto desde el punto de vista material como formal".

Extinción de condominio sobre dos viviendas

De donde se deduce que, efectivamente, cabe entender que existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad.

En la medida en que las comparecientes han acordado disolver la comunidad de bienes por la que preguntan mediante la adjudicación a cada una de ellas de lotes de igual valor (la nuda propiedad de un inmueble cada una), la operación planteada no dará lugar a ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios, conforme a lo previsto en el artículo 41.1 de la NFIRPF. Esta disolución de la comunidad de bienes únicamente supondrá la especificación en bienes concretos de las cuotas de participación que ostentan las comuneras en la comunidad.

Por este motivo, la operación proyectada no podrá dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los inmuebles recibidos por las comuneras (de la nuda propiedad sobre los mismos). Estos derechos se considerarán adquiridos por cada una de las consultantes: a) en la fecha en la que fueron adquiridos en común; y b) por el valor correspondiente a ese momento (no por el asignado a efectos de la disolución del proindiviso).

Comunidad Hereditaria Foral. Acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva. Reinversión

Cuestión

La consultante es una herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio, en la que existen participaciones en instituciones de inversión colectiva.

Desea conocer si puede acogerse a la exención regulada en el artículo 48 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para los casos de reinversión en los supuestos de transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva

Comunidad Hereditaria Foral. Acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva. Reinversión

Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de las transmisiones de bienes y/o derechos de las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio imputables a estas últimas conforme a lo dispuesto en el artículo 12.6 de la NFIRPF y en el artículo 10.3 a) de la Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, tributan de acuerdo con lo establecido en la NFIRPF para las transmisiones a título oneroso, tomando como fecha y valor de adquisición de los bienes y/o derechos de que se trate los del momento de adquisición de los mismos por el causante o por la herencia, según el caso.

Comunidad Hereditaria Foral. Acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva. Reinversión

Entre las reglas de tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes y/o derechos a título oneroso de la NFIRPF se encuentra la regulada en el artículo 48 de dicho texto legal, para los casos de reinversión en los supuestos de transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva.

De modo que la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio consultante podrá acogerse al régimen de reinversión regulado en el dicho precepto (en el artículo 48 de la NFIRPF), en la medida en que cumpla los requisitos exigidos para ello en la normativa reguladora del IRPF (en cuyo caso, las nuevas acciones o participaciones que suscriba conservarán el valor y la fecha de adquisición de las transmitidas o reembolsadas).

Inversión en bitcoins.

Cuestión

En 2017, el consultante adquirió bitcoins por importe de 4.500 euros.

Desea conocer si tiene obligación de declarar la titularidad de los bitcoins, y, especialmente, de las rentas que pueda obtener en el futuro como consecuencia del posterior cambio de los mismos.

Inversión en bitcoins.

Las operaciones de compra y posterior venta de monedas virtuales, efectuadas al margen del desarrollo de actividades económicas (es decir, con ánimo de inversión), dan lugar a ganancias y pérdidas patrimoniales.

En particular, la mera adquisición y tenencia de bitcoins utilizando la moneda de curso legal (euros) no genera ninguna renta sujeta al IRPF, la cual tendrá lugar cuando el contribuyente los transmita. En cuyo caso, obtendrá una ganancia o una pérdida patrimonial, de un importe igual al de la diferencia existente entre el valor de adquisición de los citados bitcoins, actualizado conforme a los coeficientes a los que se refiere el artículo 45.2 de la NFIRPF, y la cuantía real que obtenga en la transmisión (que será la efectivamente abonada por el adquirente, siempre que no resulte inferior al valor normal de mercado, ya que, en caso contrario, prevalecerá este).

Inversión en bitcoins.

A estos efectos, la cuantía obtenida por la venta se minorará en los gastos y tributos que tenga que abonar el transmitente.

En el supuesto de que el consultante intercambie sus bitcoins por otras monedas virtuales, deberá atender a lo estipulado en el artículo 47.1.i) de la NFIRPF. Por lo que la ganancia o la pérdida que obtenga en este supuesto vendrá dada por la diferencia existente entre el valor de adquisición de los bitcoins entregados y el mayor de los dos siguientes: a) el valor de mercado de los mismos; y b) el valor de mercado de las monedas virtuales recibidas. En este caso, de cara a futuras transmisiones, el valor de adquisición de las monedas virtuales adquiridas será el que haya sido tomado en consideración como valor de transmisión, a efectos de lo indicado en este artículo 47.1 i) de la NFIRPF.

Inversión en bitcoins.

El IRPF no grava la mera titularidad de bienes o derechos, sino la obtención de rentas.

La citada titularidad de bienes o derechos da lugar, en su caso, a la realización del hecho imponible del **Impuesto sobre el Patrimonio**, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4 de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, según el cual: "Constituirá el hecho imponible del impuesto la titularidad por el contribuyente del patrimonio neto a que se refiere el artículo 1 de esta Norma Foral, en el momento de devengo del impuesto".

De conformidad con lo previsto en el artículo 30 de la NFIP, en el Impuesto sobre el Patrimonio existe un mínimo exento de 800.000 euros.

Inversión en bitcoins.

Adicionalmente, el artículo 37 de la NFIP establece que: "Están obligados a presentar autoliquidación por este impuesto los contribuyentes cuya autoliquidación resulte a ingresar o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 de euros".

Con lo que, en definitiva, el consultante solo tendrá que declarar la titularidad de los bitcoins que ostenta en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando se encuentre obligado a presentar autoliquidación por dicho Impuesto. En particular, cuando la autoliquidación que tenga que presentar resulte a ingresar (considerando que existe un mínimo exento de 800.000 euros), o cuando sea titular de bienes y derechos por valor superior a 2.000.000 de euros.

Inversión en bitcoins.

Si estuviera obligado a presentar declaración por este Impuesto sobre el Patrimonio, debería valorar los bitcoins por los que pregunta conforme a lo estipulado en el artículo 26 de la NFIP, donde se señala que: "Los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al contribuyente, **se valorarán por su precio de mercado en la fecha de devengo del impuesto**".

De forma que debería atender al valor de mercado de las citadas monedas virtuales a la fecha de devengo del Impuesto (a 31 de diciembre de cada año), expresado en su equivalente en euros en ese momento.

Declaración de nulidad de los contratos de suscripción de AFS emitidas por una cooperativa. Fallecimiento del demandante antes de la sentencia

La consultante heredó de su padre (fallecido el 31 de julio de 2016) determinadas Aportaciones Financieras Subordinadas (AFS) emitidas por una cooperativa. Antes de fallecer, el padre interpuso demanda contra la empresa de servicios de inversión a través de la que adquirió dichas AFS, mediante la que solicitó que se declarase la nulidad del contrato de suscripción de las mismas por la existencia de vicios en el consentimiento.

Declaración de nulidad de los contratos de suscripción de AFS emitidas por una cooperativa. Fallecimiento del demandante antes de la sentencia

Las ganancias o pérdidas patrimoniales (normalmente pérdidas) derivadas de la obtención de sentencias estimatorias en las que se declara la nulidad de los contratos de colocación de las aportaciones financieras subordinadas, y se condena a las entidades comercializadoras a devolver el principal invertido más los intereses de demora, y, correlativamente, se exige a los contribuyentes la restitución de los intereses recibidos a lo largo del período de tenencia de los títulos en cuestión, junto con sus intereses de demora, se calculan por diferencia entre: a) los intereses de demora que se reconozcan a su favor (calculados, fundamentalmente, sobre el principal invertido); y b) las cantidades por ellos percibidas a las que deban hacer frente (los intereses cobrados a lo largo del período de tenencia de los títulos que tengan que devolver), junto con sus correspondientes intereses de demora.

Declaración de nulidad de los contratos de suscripción de AFS emitidas por una cooperativa. Fallecimiento del demandante antes de la sentencia

Esta Dirección General considera que la pérdida derivada de la diferencia existente entre los intereses de demora satisfechos por la entidad financiera devengados hasta el fallecimiento del causante (calculados, fundamentalmente, sobre el principal invertido) y **los intereses cobrados por él con anterioridad a ese momento**, le resultará íntegramente imputable a este último (al padre de la consultante), sin que, por lo tanto, deba instarse la rectificación de las autoliquidaciones en las que incluyó estos intereses (generados por las aportaciones financieras subordinadas cuya suscripción queda anulada).

Declaración de nulidad de los contratos de suscripción de AFS emitidas por una cooperativa. Fallecimiento del demandante antes de la sentencia

La consultante y su hermana únicamente tendrían una ganancia o pérdida patrimonial (en su caso), por la diferencia existente entre los intereses de demora abonados por la entidad financiera generados desde el fallecimiento del causante, y los rendimientos de las aportaciones financieras subordinadas eventualmente percibidos por ellas e integrados en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (que, en el caso planteado, no parecen existir), junto con sus intereses de demora.

Declaración de nulidad de los contratos de suscripción de AFS emitidas por una cooperativa. Fallecimiento del demandante antes de la sentencia

El hecho de que la variación patrimonial derivada de la sentencia objeto de consulta resulte imputable al causante lleva a desechar la posibilidad de que la misma deba ser declarada en el ejercicio en el que adquirió firmeza dicha sentencia (en 2017), ya que el contribuyente falleció en un período impositivo anterior. Por ello, una interpretación integradora de todos los preceptos citados a lo largo de esta respuesta conduce a que resulte de aplicación al caso lo previsto en el artículo 57.4 de la NFIRPF. De forma que la renta en cuestión, no integrada en la base imponible del causante con anterioridad a su defunción por encontrarse pendiente de resolución judicial, resultará imputable al ejercicio en el que falleció (mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria o rectificativa por parte de sus herederas

Declaración de nulidad de los contratos de suscripción de AFS emitidas por una cooperativa. Fallecimiento del demandante antes de la sentencia

En el momento en el que falleció el padre de la consultante aún no se encontraba reconocido el derecho a percibir la indemnización finalmente abonada por la entidad financiera, sino que únicamente existía una expectativa de derecho (a que se anulara la suscripción de las aportaciones financieras subordinadas objeto de litigio, y se obligara a dicha entidad a pagar las cantidades en cuestión).

En consecuencia, si la consultante y su hermana presentaron la declaración, o autoliquidación, del ISD con anterioridad al momento en el que adquirió firmeza la resolución judicial que puso fin al litigio, únicamente pudieron consignar en ella las aportaciones financieras subordinadas controvertidas, por su valor de mercado (de cotización) a la fecha de fallecimiento del causante

Declaración de nulidad de los contratos de suscripción de AFS emitidas por una cooperativa. Fallecimiento del demandante antes de la sentencia

De modo que, si actuaron así, deberán presentar una declaración, o autoliquidación, complementaria del ISD, con objeto de incluir en ella el importe percibido de la entidad financiera del que deriva la pérdida patrimonial integrada en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante, y de eliminar las aportaciones financieras subordinadas objeto de litigio.

Declaración de nulidad de los contratos de suscripción de AFS emitidas por una cooperativa. Fallecimiento del demandante antes de la sentencia

Lo que no cabe admitir es lo que propone la compareciente, que es declarar las aportaciones financieras subordinadas en el ISD por su valor de mercado a la fecha de fallecimiento del causante (inferior al nominal de las mismas), y que ella y su hermana reconozcan una pérdida patrimonial en el IRPF por la diferencia existente entre el importe recibido de la entidad financiera y el citado nominal de los títulos. Si hubiera que operar así (cosa que no hay que hacer, conforme a todo lo anterior), deberían reconocer una renta positiva por diferencia entre la indemnización recibida de la entidad financiera y el valor de los títulos al fallecimiento del causante (integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Valor de un bien inmueble recibido por herencia

En junio de 1989, el consultante y su cónyuge, casados en régimen de gananciales, adquirieron la que, desde entonces, constituyó su vivienda habitual, por un importe de 96.763 euros. El 31 de diciembre de 2015, falleció la esposa, dejando, según parece, como únicos herederos al compareciente y a la hija de ambos. En marzo de 2016, los herederos presentaron el Modelo 650, de declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que otorgaron un valor a la citada vivienda de 335.000 euros, coincidente con su valor mínimo atribuible a esa fecha (marzo de 2016). El consultante y su hija tenían intención de vender el inmueble el 17 de septiembre de 2018, por un precio de 454.000 euros, para lo cual, antes debían formalizar la oportuna escritura pública de liquidación de la sociedad de gananciales y partición hereditaria, con objeto de ponerlo a nombre de ambos. No se aportan datos sobre la partición efectuada, ni sobre lo recibido por el consultante como consecuencia de la previa liquidación de la sociedad conyugal.

Valor de un bien inmueble recibido por herencia

En el ISD, los causahabientes tributan por el valor neto de sus adquisiciones individuales a la fecha de devengo del mismo (en el caso planteado, al fallecimiento de la esposa del consultante), con independencia de cuáles sean las operaciones de partición que lleven a cabo, tal y como expresamente prevé el artículo 58 de la NFISD, y de cuáles sean los valores de los bienes y derechos al momento de la repetida partición.

Si los contribuyentes **consideran que el valor asignado inicialmente al inmueble objeto de consulta era incorrecto, al no coincidir con su valor real a la fecha de devengo del ISD (al 31 de diciembre de 2015), podrán instar la rectificación del mismo**, atendiendo a lo estipulado en los artículos 118.2 y 119 de la NFGT, según el supuesto de que se trate, y en el Título V del Reglamento de Gestión de los Tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio.

Valor de un bien inmueble recibido por herencia

No obstante, sí debe aclararse que no cabe modificar los valores declarados en su momento a efectos del ISD por el mero hecho de que el precio de venta del inmueble en cuestión casi tres años más tarde (en septiembre de 2018) sea superior al VMA del mismo a la fecha de devengo del citado Impuesto (el 31 de diciembre de 2015).

A este respecto, ha de tenerse en cuenta que el ISD grava las adquisiciones efectuadas a título sucesorio, por su valor real a la fecha de devengo del mismo (en lo que aquí interesa, al fallecimiento de la esposa del compareciente). Mientras que el IRPF sujeta a tributación las variaciones de valor de los bienes y derechos de que se trate entre el momento en el que son adquiridos a título sucesorio y la fecha en la que son enajenados a terceros.

Valor de un bien inmueble recibido por herencia

En cualquier caso, procede subrayar que, si el contribuyente presenta una nueva autoliquidación o declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con objeto de modificar los valores inicialmente asignados a los bienes y derechos adquiridos a título sucesorio, la Administración podrá comprobar estos nuevos valores, en los términos establecidos en el artículo 37 de la NFISD, y concordantes.

Valor de un bien inmueble recibido por herencia

En definitiva, en lo que aquí interesa, los bienes y derechos adjudicados mediante la partición de la herencia sin generar excesos de adjudicación, se consideran adquiridos a la fecha de fallecimiento de la causante, y por el valor de los mismos en ese momento, según las reglas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (artículos 41.1 y 46 de la NFIRPF).

Por el contrario, los bienes y derechos atribuidos al consultante como consecuencia de la previa disolución y liquidación de la sociedad de gananciales sin generar excesos de adjudicación, se entienden adquiridos por él en la misma fecha, y por los mismos valores, por los que fueron adquiridos en su momento para la sociedad conyugal (artículos 41.1 y 45 de la NFIRPF).

Deducción por discapacidad. Acreditación de la dependencia

El consultante tiene un hijo al que, en 2017, se le reconoció un porcentaje de discapacidad del 65 por 100, como consecuencia de la enfermedad psiquiátrica que padece. Según indica, el hijo reside en Madrid, donde está siendo tratado de la citada enfermedad. La familia soporta todos los gastos de su estancia allí.

Desea conocer si pueden acogerse a la deducción por discapacidad o dependencia del artículo 82 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Deducción por discapacidad. Acreditación de la dependencia

Para que los ascendientes de la persona con discapacidad o dependencia (y no esta última) puedan practicar la deducción regulada en el artículo 82 de la NFIRPF, es necesario que acrediten: a) que conviven con él, de forma continua y permanente (lo cual sería acreditativo de que existe una dependencia asistencial entre las partes); o b) que asumen el pago de los gastos de estancia del mismo en una residencia (de todos o de una parte relevante de dichos gastos, lo cual sería acreditativo de la existencia de una dependencia económica entre las partes).

Además, también es necesario que el discapacitado o dependiente no obtenga rentas, excluidas las exentas, superiores al doble del Salario Mínimo Profesional

Deducción por discapacidad. Acreditación de la dependencia

La regulación actual de la deducción por discapacidad o dependencia, en vigor desde el 1 de enero de 2014 (el artículo 82 de la NFIRPF), únicamente permite que practiquen esta deducción los ascendientes que convivan con las personas discapacitadas o dependientes, o que sufraguen sus gastos de estancia en las residencias en las que se encuentren ingresadas.

Con lo que, en definitiva, hoy en día, solo se entiende probada la **dependencia asistencial** cuando se convive con la persona discapacitada o dependiente, y la **dependencia económica**, cuando se abonan las cantidades correspondientes a los gastos de estancia de dichas personas en los centros residenciales en los que se encuentren (y así se justifique mediante las oportunas facturas).

Rehabilitación de vivienda sita en Gipuzkoa

El 30 de enero de 2017, la consultante trasladó temporalmente su residencia, desde Eibar (Gipuzkoa) a Gernika (Bizkaia), manteniendo la vivienda que posee en el primero de los municipios citados, y sin llegar a adquirir ninguna otra en el segundo. En 2015, comenzaron las obras de rehabilitación del inmueble ubicado en Eibar, las cuales fueron alargándose en el tiempo, hasta su finalización en 2017. Las Resoluciones correspondientes a dichas obras (necesarias para poder aplicar las correspondientes deducciones) están fechadas el 15 de marzo de 2016 y el 2 de marzo de 2017. La compareciente indica que, en 2017, debe tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ante este Hacienda Foral de Bizkaia

Rehabilitación de vivienda sita en Gipuzkoa

Una vez que la obra ha sido calificada como actuación protegida de rehabilitación por el Gobierno Vasco ("resuelvo"), los copropietarios del inmueble objeto de la misma solo tienen que probar que han hecho frente a la parte que les corresponda como tales (como copropietarios).

En cuyo caso, siendo así las cosas, pueden practicar la deducción que aquí se analiza a medida que van haciendo frente a los importes derivados de la obra en cuestión, salvo que financien su pago mediante un préstamo, y decidan aplicar la deducción conforme vayan amortizando dicho préstamo (todo ello, lógicamente, siempre y cuando cumplan las demás condiciones exigidas al efecto).

Rehabilitación de vivienda sita en Gipuzkoa

De forma que, una vez estén en posesión del certificado del Gobierno Vasco mediante el que se califiquen las obras como actuación protegida de rehabilitación (bien de forma colectiva, bien de forma individual), y se autorice el comienzo de las mismas ("resuelvo"), los copropietarios pueden practicar la deducción sobre los pagos correspondientes a las mismas que vayan realizando a la empresa rehabilitadora (a medida que vayan efectuando dichos pagos, y atendiendo a su porcentaje de participación en los elementos comunes del inmueble), o sobre las cuotas correspondientes a los préstamos que, en su caso, soliciten para financiar las obras.

Rehabilitación de vivienda sita en Gipuzkoa

Debe indicarse que no se entienden producidos los pagos con el mero cobro de las derramas por parte la comunidad de propietarios a sus miembros, sino que, de cara a la práctica de la deducción, es necesario que los repetidos pagos sean efectuados a la empresa contratista.

Si no pueden acreditar el derecho a la práctica de la deducción con anterioridad, los copropietarios pueden aplicarla en el ejercicio en el que cuenten con el oportuno certificado individual expedido por el Gobierno Vasco ("**certifico**"), justificativo de la realización de las obras. Todo ello, lógicamente, siempre y cuando hayan hecho frente al coste de las mismas. Por lo que, en un supuesto como el planteado, lo que no cabría es que la compareciente dedujera, mediante el denominado "certifico", los importes ya abonados, y deducidos, en otro Territorio Histórico.

Rehabilitación de vivienda sita en Gipuzkoa

Esta Dirección General entiende que, si la consultante desea practicar deducción por los pagos efectuados al contratista a medida que fueron desarrollándose las obras (una vez expedido el oportuno "resuelvo" por parte del Gobierno Vasco, calificando las mismas), únicamente podrá aplicar en Bizkaia las deducciones correspondientes a los importes abonados entre el 1 y el 30 de enero de 2017, momento a partir del cual la vivienda perdió la consideración de habitual para ella (salvo que las obras en cuestión le impidieran permanecer en la misma, cosa que no parece que ocurrió). En lo que respecta a los importes, en su caso, abonados anteriormente (desde el inicio de las obras, y hasta el 31 de diciembre de 2016), debería plantear la cuestión ante el órgano competente de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, al tratarse de deducciones imputables a ejercicios en los que tuvo que tributar ante la misma (y no ante esta Hacienda Foral de Bizkaia).

Rehabilitación de vivienda sita en Gipuzkoa

Por el contrario, si no puede acreditar el derecho a la práctica de la deducción con anterioridad, y pretende aplicarla en el ejercicio en el que obtuvo el oportuno "certifico" expedido por el Gobierno Vasco, justificativo de la finalización de las obras, ya no podrá hacerlo, porque, en ese momento, la vivienda no tenía la consideración de habitual para ella, salvo que las obras de rehabilitación fueran incompatibles con la ocupación del inmueble, o necesarias para ponerlo en condiciones de habitabilidad, en cuyo caso, podría aplicar la deducción, si hubiera pasado a residir en él a la conclusión de las mismas

Concurrencia de pensión de la SS por IPT calificada y prestación de EPSV de empleo por el mismo motivo

El consultante prestó servicios como socio trabajador en distintas cooperativas. En 2012, la SS y la EPSV de empleo de la cooperativa en la que trabajaba en aquel momento le reconocieron una IPT, motivo por el cual causó baja en la citada cooperativa. Desde entonces, percibe la pensión por IPT calificada de la SS y una prestación de dicha EPSV de empleo, que le complementa la pensión pública hasta un determinado porcentaje de su sueldo anterior. Hasta enero de 2018, ni la SS, ni la EPSV de empleo le practicaban retención sobre las prestaciones que le abonaban, y el compareciente presentaba sus autoliquidaciones del IRPF considerando exento el importe máximo de la pensión por IPT reconocida por la SS, y tributando por el exceso como un rendimiento del trabajo ordinario. No obstante, a partir de enero de 2018, la EPSV de empleo comenzó a practicarle retención sobre las cantidades que le abona, al considerar que está obligada a hacerlo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.3 de la NFIRPF, para lo cual, estima el importe de la pensión de la SS que cobra el compareciente, y le solicita información sobre el mismo (de cara a calcular la cuantía exacta sobre la que debe retener).

Concurrencia de pensión de la SS por IPT cualificada y prestación de EPSV de empleo por el mismo motivo

Se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las prestaciones que percibe el consultante de la Seguridad Social y de la EPSV de empleo de la cooperativa para la que trabajaba, con los límites establecidos en el artículo 9.3 de la NFIRPF, arriba transcrito.

Es decir, hasta un importe igual a la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por incapacidad permanente total cualificada.

El exceso que pueda obtener el compareciente sobre este límite, por el concepto señalado, tributará como rendimiento del trabajo y, en caso de existir, se entenderá producido en la prestación que reciba de la EPSV

Concurrencia de pensión de la SS por IPT cualificada y prestación de EPSV de empleo por el mismo motivo

La EPSV de empleo por la que se pregunta deberá practicar retención (y calcular el importe exento a estos efectos -de practicar retención-), atendiendo a las cuantías que satisfaga ella misma, sin tener que estimar la prestación de la Seguridad Social a la que tiene derecho el contribuyente, y sin estar autorizada para exigirle que le informe acerca de la cuantía de dicha prestación.

Todo ello, lógicamente, sin perjuicio de que el consultante pueda solicitar a la EPSV de empleo la elevación del tipo de retención, según lo dispuesto en el artículo 107.4 del RIRPF, atendiendo al hecho de que la prestación que percibe de la misma no se encuentra íntegramente exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de conformidad con lo estipulado en el artículo 9.3 de la NFIRPF.

Concurrencia de pensión de la SS por IPT calificada y prestación de EPSV de empleo por el mismo motivo

Si bien en la consulta 6743, de 25 de septiembre de 2014, se estableció, en un supuesto como el planteado, que el contribuyente debía acreditar ante la EPSV el importe de la pensión por incapacidad permanente total calificada que tenía derecho a percibir de la Seguridad Social en cada ejercicio, con objeto de que dicha EPSV pudiera aplicar la exención del artículo 9.3 de la NFIRPF hasta el límite legalmente establecido, y retener sobre el exceso, a la vista de todos los argumentos anteriores, **esta Dirección General considera que debe corregir dicha conclusión en el sentido indicado en esta respuesta.**

ANÁLISIS DE LAS DEDUCCIONES DE LA CUOTA IRPF 2019

Cuota íntegra- deducciones = cuota líquida

Deducciones de la cuota

- **DEDUCCIONES FAMILIARES Y PERSONALES**
 - Deducción por descendientes.
 - Deducción por abono de anualidades por alimentos a los hijos.
 - Deducción por ascendientes.
 - Deducción por discapacidad o dependencia.
 - Deducción por edad.
- **DEDUCCIÓN POR APORTACIONES REALIZADAS AL PATRIMONIO PROTEGIDO DE LA PERSONA CON DISCAPACIDAD.**
- **DEDUCCIONES POR VIVIENDA HABITUAL**
 - Por alquiler
 - Por adquisición de vivienda habitual
- **DEDUCCIONES PARA EL FOMENTO DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS**
 - Deducción por inversiones y por otras actividades.
 - Deducción por participación de los trabajadores en la empresa.
 - Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras
 - Deducción por inversión en Fondos Europeos para el impulso de la innovación
- **DEDUCCIONES POR DONATIVOS**
- **OTRAS DEDUCCIONES**
 - Deducción por doble imposición internacional.
 - Deducción por cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores y por cuotas y aportaciones a partidos políticos

Deducciones familiares y personales

Descendientes (art. 79)

- Que convivan con el contribuyente.
- Deducción adicional para < 6 años.
- Se asimilan la tutela y acogimiento.
- No se aplica a:
 - > de 30 años salvo que originen derecho a la d. discapacidad.
 - si obtienen rentas anuales (sin incluir las exentas) > SMI
 - Si forman parte de otra UF en la que cualquiera de los miembros tenga rentas anuales > SMI (precisión de la Instrucción)
 - Que presenten o estén obligados a presentar autoliquidación IRPF.
- Si los descendientes conviven con ascendientes del mismo grado la deducción se prorratea por partes iguales
- Si los descendientes conviven con ascendientes de # grado de parentesco la practicarán los de grado más próximo, salvo que éstos tengan rentas anuales \leq SMI en cuyo caso la deducción pasará a los de grado más lejano.
- En los supuestos en que por decisión judicial se esté obligado al mantenimiento económico del descendiente, tendrá derecho a la deducción el progenitor de quién dependa (o por mitades si depende de ambos). Debe acreditarse la realidad y efectividad de dicho mantenimiento económico.

Deducciones familiares y personales

Descendientes (art. 79)

D. Descendientes	2019
1er hijo	603
2º hijo	747
3er hijo	1.261
4º hijo	1.490
5º y sucesivos	1.946
Adicional < 6 años	347

Abono de anualidades por alimentos a hijos (art.80)

Se mantiene el porcentaje del 15% de las cantidades abonadas por decisión judicial por alimentos a favor de sus hijos, si bien se establece un límite para cada hijo del 30% del importe de la deducción por descendientes, en lugar de un límite cuantitativo fijo por cada hijo.

Ascendientes (art. 81)

- Que conviva de forma continua y permanente durante todo el año natural
- Se asimila la convivencia con satisfacer la residencia donde el ascendiente vive de forma continua y permanente.
- **Requisitos:**
 - Rentas anuales del ascendiente (sin incluir las exentas) \leq SMI
 - Que el ascendiente no forme parte de una UF en la que cualquiera de sus miembros obtenga rentas (sin incluir las exentas) $>$ SMI
 - Que el ascendiente no presente, ni esté obligado a presentar, autoliquidación por el IRPF.
- Si los ascendientes conviven con descendientes del mismo grado, la deducción se prorroga.
- Si los ascendientes conviven con descendientes de # grado tienen derecho los de grado más próximo salvo que éstos obtengan rentas \leq SMI, en cuyo caso pasará a los de grado más lejano.
- Si los ascendientes viven en centros residenciales, la deducción la practican los del grado más próximo que acreditan (con factura) dichos gastos. Si hay varios descendientes del mismo grado que acreditan el pago, se prorroga entre todos ellos.

2019

289

Discapacidad (art. 82)

- Por cada contribuyente, cónyuge o PH
- Por cada descendiente, ascendiente,, o por cada pariente colateral hasta 4º grado, que dependa del contribuyente, cualquiera que sea su edad, **conviva** (o **paga la residencia** del discapacitado) y teniendo los familiares rentas anuales (sin incluir las exentas) ≤ 2 SMI.
- También tutela o acogimiento
- Por cada persona ≥ 65 años, # de la relación de familiares o asimilados,
 - con ingresos (sin incluir rentas exentas) ≤ 2 SMI
 - que conviva con el contribuyente
- Deberá acreditarse que las circunstancias concurren a la fecha de devengo del impuesto

Grado de minusvalía y baremo ATP	DEDUCCIÓN
	2019
$\geq 33\% < 65\%$	803
$\geq 65\%$ Dependencia moderada (I)	1.147
$\geq 75\%$ y entre 15 y 39 puntos ATP Dependencia severa (II)	1376
$\geq 75\%$ y ≥ 40 puntos ATP Gran dependencia (III)	1.717

- **Discapacidad. Opción (art. 82.4)**

Cuando la persona con discapacidad presente autoliquidación por el IRPF, podrá optar por aplicarse la deducción o que la practique el contribuyente de quien dependa. Si depende de varios contribuyentes, la deducción se prorrateará y practicará a partes iguales.

- **Acreditación de la discapacidad. Art. 66 RIRPF**

- **Se considera acreditada cuando:**

- **Sea certificada** por el órgano competente de:
 - la Diputación Foral
 - IMSERSO
 - CCAA
- **Se perciba prestación**
 - de la SS,
 - Clases Pasivas o
 - de la Mutualidad Nacional de Previsión De la Admón Local, que exija para su reconocimiento los grados de discapacidad exigidos.

Grado de Incapacidad permanente	Discapacidad acreditada
Parcial	33%
Total	33%
Absoluta	65%
Incapacitados judicialmente	65%
Gran Invalidez	75%

Art. 83: DEDUCCIÓN POR EDAD:

TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL

– Si BI ≤ 20.000€ : >65 años = **346**

>75 años = **632**

– Si BI > 20.000€ y < 30.000€:

> 65 = 346 - 0,0346 x (BI - 20.000)

> 75 = 632 - 0,0632 x (BI - 20.000)

TRIBUTACIÓN CONJUNTA. Art. 99.2.d):

BI ≤ 35.000€

BI = BIG + BIA, si BIG es negativa se computa 0

D. Aportaciones al patrimonio protegido de persona con discapacidad (art. 85)

Deducción del 30%, con el límite anual máximo de 3.000€, por las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, regulado en la Ley 41/2003, de Protección patrimonial de Personas con Discapacidad.

La deducción no resulta de aplicación a aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad titular del patrimonio protegido, sino a sus parientes en línea recta o colateral hasta el 3er grado inclusive y a su cónyuge o pareja de hecho.

Deducción por alquiler de vivienda habitual (arrendatario). (Art. 86)

D. Alquiler VH	%	Límite de deducción
•General	20	1.600
•Titulares de F. numerosa	25	2.000
•< 30 años	30	2.400

- En tributación conjunta si existen personas con derecho a aplicar la deducción y alguno es < 30 años, se aplica el 30% a todos.
- Para la determinación de la edad y de la titularidad de la familia numerosa se tendrá en cuenta la situación existente a la fecha de devengo del impuesto (31.12).
- Los límites de deducción no se doblan en tributación conjunta.
- A estos efectos, de las cantidades satisfechas se restará el importe de las **subvenciones** que el contribuyente hubiere, en su caso, recibido para el alquiler de vivienda que resulten exentas en aplicación de la normativa reguladora de este impuesto.

Deducción por adquisición de vivienda habitual. Art. 87

CONCEPTO DE VIVIENDA HABITUAL

(art. 87.8 NFIRPF y art. 67 RIRPF)

Plazo de ocupación

12 meses desde la adquisición o terminación de las obras, SALVO:

- fallecimiento del contribuyente.
- que concurren circunstancias que necesariamente impiden la ocupación

Si se aplican las excepciones la deducción se practica hasta que se den las circunstancias

Disfrute de VH por razón de cargo o empleo y no sea objeto de utilización, en cuyo caso los 12 meses cuentan desde el cese

La deducción se practica mientras se mantenga la situación y no sea utilizada.

- Se asimila el supuesto de **percibir cantidades para compensar la necesidad de vivienda** y no sea utilizada por personas ajenas a su unidad familiar

En caso de habilitación de locales como VH, los 12 meses comienzan a computar desde la licencia de 1ª ocupación

Plazo de permanencia

Un plazo continuado de al menos **3 años** SALVO:

- fallecimiento del contrib.
- que concurren circunstancias que necesariamente exigen el cambio

Si se aplican las excepciones la deducción se practica hasta que se den las circunstancias

Deducción por adquisición de vivienda habitual. Art. 87

Fallecimiento del contribuyente o circunstancias

que concurren y necesariamente:

- exigen el cambio, o
- impiden la ocupación

- Fallecimiento del contribuyente
- Inadecuación VH al % discapacidad:
 - Del contribuyente
 - Ascendiente
 - Descendiente
 - Cónyuge o Pareja Hecho } Que convive con el contribuyente
- Persona genera derecho deducción CI
- Celebración del matrimonio
- Separación matrimonial
- Extinción de la PH
- Traslado laboral
- Obtención 1er empleo o de otro empleo
- Otras circunstancias análogas justificadas
- Circunstancias de carácter económico que impidan el pago de la vivienda en plazo de permanencia

Deducción por adquisición de vivienda habitual. Art. 87

Supuestos que se ASIMILAN A LA ADQUISICIÓN DE VH

Rehabilitación (art. 87.6 NFIRPF y 67.5 RIRPF)	Resolución que califica como <ul style="list-style-type: none">•actuación protegida en virtud de lo dispuesto en el Decreto del Gobierno Vasco 317/2002, de 30 de diciembre, sobre actuaciones protegidas de rehabilitación del patrimonio urbanizado y edificado, o•actuación protegible de conformidad con el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, o normas análogas que lo sustituyan.
Obras en local de su propiedad	Con el fin de habilitarlo como vivienda siempre que vaya a constituir la VH (art. 67.5 RIRPF). Licencia primera ocupación.
Cuentas vivienda (art. 69 RIRPF)	Cantidades depositadas en cuentas separadas que se destinen antes de 6 años desde la fecha en que fue abierta la cuenta a la adquisición de VH que cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción.
Ampliación (art. 67 1.a) RIRPF)	Se produzca el aumento de superficie habitable por cerramiento de forma permanente y durante todas las épocas del año

Deducción por adquisición de vivienda habitual. Art. 87

Supuestos que se ASIMILAN A LA ADQUISICIÓN DE VH

<p>Construcción (art. 68. 1.b) RIRPF)</p>	<ul style="list-style-type: none"> •Satisfacer directamente los gastos de ejecución de las obras, o •Entregar cantidades a cuenta al promotor de las obras <p>Siempre que finalicen antes de 4 años desde el inicio de la inversión.(por la que se practica deducción)</p>	<p><u>Posibilidad de ampliación</u></p> <ul style="list-style-type: none"> •Otros 4 años por concurso del promotor •Otras circunstancias excepcionales que supongan la paralización de las obras. Solicitud en el mes siguiente al incumplimiento.
<p>Adquisición del derecho de superficie (art. 68 1.c) RIRPF)</p>	<p>Quando se haya constituido sobre un suelo de titularidad pública</p>	
<p>Obras e instalaciones</p>	<p>De adecuación en la VH</p>	<p>Efectuadas por:</p> <ul style="list-style-type: none"> •Contribuyente discapacitado •Contribuyente que convive con discapacitado: Cónyuge, PH, ascendiente, descendiente, o personas que generan derecho a deducción del art. 84. •Arrendatario, subarrendatario o usufructuario •Copropietarios obligados a abonar las obras de elementos comunes.
	<p>De modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso</p>	
	<p>Necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos</p>	

Deducción por adquisición de vivienda habitual. Art. 87

Deducción por adquisición de VH		En General	<ul style="list-style-type: none"> • < 30 años • titulares de F.N.
% deducible (inversión + financiación)		18%	23%
Límite anual en T. individual		1.530 €	1.955 €
Límite anual T. conjunta Art. 99.2.e)	UF del art. 98.1: Cónyuges, PH <u>y si los</u> <u>hubiere</u> hijos...	3.060 €	3.910 €
	UF del art. 98.2: Separados, no casados, viudos <u>y los</u> hijos....	1.530 €	1.955 €

Deducción por adquisición de vivienda habitual. Art. 87

A los efectos de esta deducción se restará el importe de las **subvenciones** que el contribuyente hubiere, en su caso, recibido para la compra o rehabilitación de la vivienda que resulten exentas en aplicación de la normativa reguladora de este impuesto.

Deducción por adquisición de vivienda habitual. Art. 87

CUENTAS VIVIENDA		
% deducible sobre el incremento de saldo del ejercicio		18%
Límite anual en T. individual		1.530 €
Límite anual T. Conjunta	UF del art. 98.1: Cónyuges, PH y si los hubiere hijos...	3.060 €
	UF del art. 98.2: Separados, no casados, viudos....	1.530 €

Deducción por adquisición de vivienda habitual. Art. 87

CREDITO FISCAL

36.000€ (art. 87.3)

por cada contribuyente (art. 99.2.e)

Agota crédito	1999-2006 (DT 3ª y DT 4ª)	Deducciones por inversión VH (art. 77 NF 10/98)
		15% Ganancia exenta reinversión (art. 46 NF 10/98)
	2007-2013 (DT 3ª y DT 4ª)	Deducciones por cantidades invertidas en adquisición VH + Deducciones por intereses de capitales ajenos para adquisición VH (art.89 NF 6/2006)
		18% Ganancia exenta reinversión (art. 51 NF 6/2006)
	2014-2018 Art 87.3	Deducciones por cantidades invertidas en adquisición VH + Deducciones por intereses de capitales ajenos para adquisición VH (art.87.1)
		18% Ganancia exenta reinversión (art.49)
	DESDE 2019 Art 87.3	Deducciones por cantidades invertidas en adquisición VH + Deducciones por intereses de capitales ajenos para adquisición VH
		<ul style="list-style-type: none"> • 18% Ganancia exenta reinversión • 18 % Ganancia exenta por transmisión onerosa de VH de personas en situación de dependencia severa o gran dependencia. • 18% Ganancia exenta por transmisión onerosa de VH de > 65 años (primeros 400.000€ de ganancia y una única transmisión)

Exención por reinversión art 49 NFIRF y art 49 RIRPF

Podrán excluirse de gravamen las Ganancias Patrimoniales obtenidas en la transmisión de la VH si el **importe total** obtenido en la transmisión se reinvierte en la adquisición de nueva VH.

Importe total = V. transmisión – principal del préstamo pendiente de amortizar

Si importe reinvertido < importe total → reinversión parcial

Supuesto asimilado a estos efectos: Rehabilitación

Supuesto asimilado en consultas: pagos a cuenta al promotor.

Se entenderá a estos efectos que está transmitiendo su VH cuando:

- constituya su VH en ese momento
- hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los 2 años anteriores a la fecha de transmisión. (art. 67.4 RIRPF)

DEDUCCIONES PARA EL FOMENTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Inversiones y otras actividades (A. económicas en E. Directa). (art.88)

Los contribuyentes pueden aplicar las deducciones para incentivar las inversiones en activos fijos materiales nuevos y la realización de determinadas actividades previstas en el Capítulo III del Título V de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción.

- Los límites se aplican sobre la Cuota íntegra que se corresponda con la parte de BIG integrada por rendimientos de actividades.
- Si no se puede aplicar la deducción por insuficiencia de cuota íntegra se puede aplicar en los 30 años inmediatos y sucesivos.

Participación de los trabajadores en la empresa (art.89)

1/ Deducción del **10% con un límite anual máximo de 1.200€**, de las cantidades satisfechas en metálico destinadas a la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en la entidad o en cualquiera del grupo de sociedades, en la que prestan sus servicios como trabajadores, bajo los siguientes **requisitos**:

- los valores no deben estar admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados,
- las entidades deben tener la consideración de micro, pequeña o mediana empresa,
- en el caso de grupo de sociedades previsto será de aplicación esta deducción respecto de las acciones o participaciones de cualquier sociedad que forme parte del grupo,
- la adquisición o suscripción debe derivarse de una oferta realizada a todos los trabajadores de las entidades,
- cada trabajador, conjuntamente con su cónyuge o pareja de hecho, y familiares hasta el cuarto grado inclusive, no deben tener una participación directa o indirecta en la entidad o en cualquier otra del grupo, superior al 5%, y
- las acciones o participaciones que dan derecho a esta deducción deben mantenerse durante al menos cinco años.

2/ 10% límite de 6.000€ de las cantidades satisfechas en metálico si provienen de préstamos de Fondos constituidos por las AAPP.

Art.90. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras.

1. Deducción del 10 % de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumpla lo dispuesto en los apartados 3 y 4 siguientes, pudiendo, **además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten**, en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el o la contribuyente y la entidad.

La base máxima de deducción será de 100.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas. Asimismo, la cantidad máxima anual deducible no podrá superar el **15 por 100 de la base liquidable** de este Impuesto correspondiente al o a la contribuyente. (BL: $66.666,66 * 15\% = 10.000$)

Las cantidades no deducidas por superarse los anteriores límites, podrán aplicarse, respetando los mismos, en las autoliquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los **cinco años inmediatos y sucesivos**.

Art.90. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras.

2. Deducción del 20 % de las cantidades satisfechas en el período de que se trate cuando las acciones o participaciones suscritas correspondan a **microempresas, pequeñas o medianas empresas innovadoras.**

- **Se considerarán empresas innovadoras** las que cumplan, en el ejercicio de toma de la participación, lo dispuesto en el apartado 80 del artículo 2 del Reglamento (UE) nº 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

La **base máxima de deducción será de 150.000 €/año** y la cantidad máxima anual deducible **no podrá superar el 15 % de la base liquidable** de este Impuesto correspondiente al o a la contribuyente. (BL: $200.000 * 15\% = 30.000$)

Art.90. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras.

REQUISITOS:

La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá cumplir:

a) Revestir la forma de **Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Cooperativa, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral**, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, **y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado. Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación.**

b) Ejercer una **nueva actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma.**

No se considerará cumplido este requisito respecto de las sociedades **patrimoniales**, las creadas como consecuencia de una operación de fusión, escisión, aportación de activos, cesión global del activo y pasivo, aportaciones de ramas de actividad, agrupaciones de interés económico, uniones temporales de empresas y cualquier otra forma u operación que **no implique de forma real y efectiva la aparición de una nueva actividad económica. No exigible para la deducción al 20%**

c) Tener la consideración de **microempresa, pequeña o mediana empresa** conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Art.90. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras.

Deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el o por la contribuyente bien en el momento de la **constitución de aquella o mediante ampliación** de capital efectuada en los **cinco años siguientes a dicha constitución** y **permanecer en su patrimonio por un plazo superior a cinco años.**

En el supuesto de la **deducción 20%**, las acciones o participaciones deberán adquirirse en el plazo de los **7 años siguientes a dicha constitución**, aunque este plazo no será exigible en el supuesto de entidades que necesiten una inversión inicial de financiación de riesgo que, sobre la base de un plan de negocio elaborado con vistas a introducirse en un nuevo mercado geográfico o de productos, sea superior al 50 por 100 de la media de su volumen de operaciones anual en los cinco años anteriores.

b) La **participación directa o indirecta** del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o pareja de hecho o cualquier persona unida al o a la contribuyente por vínculo de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, **no puede ser**, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, **superior al 25 por 100 del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.**

Art.90. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras.

Deberán cumplirse las siguientes condiciones:

c) Que, en el supuesto a que se refiere el apartado 1 de este artículo, no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

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

a) empresas que estén sujetas a una orden de recuperación pendiente tras una decisión previa de la Comisión Europea que haya declarado una ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior.

b) empresas en crisis de conformidad con lo dispuesto en el apartado 18 del artículo 2 del Reglamento (UE) nº 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

c) empresas que **hubieran superado** o que superaran con ocasión de la emisión de las acciones o participaciones a que hacen referencia los apartados 1 y 2 de este artículo el importe total de **financiación de riesgo** a que se refiere el apartado 9 del artículo 21 del Reglamento (UE) nº 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

Art.90. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras.

INCUMPLIMIENTO: obligación de ingresar las cantidades deducidas de forma indebida, con los correspondientes **intereses de demora**. Este ingreso se realizará sumando la cantidad procedente a la cuota diferencial correspondiente al período impositivo en que se produzca el incumplimiento. No obstante, el o la contribuyente **podrá optar por realizar el ingreso de las cantidades indebidamente deducidas, con los correspondientes intereses de demora, en un momento anterior.**

CERTIFICADO: Para la práctica de la deducción será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido, indicando el cumplimiento de los requisitos en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las mismas.

DEDUCCIÓN AL 20% se deberá aportar justificación documental del cumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 80 del artículo 2 del Reglamento (UE) nº 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, verificados por expertos independientes.

OPCIÓN: A efectos de lo previsto en el art 117.3 NFGT, para poder practicar la deducción contemplada en este artículo se precisará que el o la contribuyente **opte expresamente** por su aplicación al presentar la autoliquidación del ejercicio al que corresponda.

Art. 90 bis. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN FONDOS EUROPEOS PARA EL IMPULSO DE LA INNOVACIÓN.

(Incompatible con la aplicación del diferimiento del art. 48.)

- **deducción del 15%** de las cantidades:
 - satisfechas en el periodo impositivo destinado a la adquisición de participaciones en **Fondos Europeos para el impulso de la innovación**
 - que se **depositen en entidades de crédito** destinadas a la adquisición de dichos fondos.
- **Límite:** 750€ (máximo 5.000€)
- **Mantenimiento:** 5 años (salvo fallecimiento)
- **Incumplimiento:** devolver deducciones con intereses de demora: bien en el período del incumplimiento o en un momento anterior.
- **El Límite del art. 90 bis (750€)** se aplicará por cada contribuyente

ACTIVIDADES DE MECENAZGO (art. 91)

Los contribuyentes pueden aplicar las deducciones previstas en **la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.**

La base de deducción no puede exceder del **35% de la base imponible de este impuesto.** (BI = BIG + BIA).

Las cantidades **no deducidas por superarse este límite podrán aplicarse, respetando el mismo, en las autoliquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.**

La aplicación de la deducción **tiene la consideración de opción** que debe ejercitarse con la presentación de la autoliquidación, sin que pueda modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de autoliquidación

DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL (art. 92)

1. Cuando entre la renta 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 al IRPF o al IRNR sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- b) El resultado de aplicar **a la renta obtenida en el extranjero el tipo medio de gravamen general o del ahorro**, en función de la parte de la base liquidable, general o del ahorro en que se haya integrado dicha renta.

2. Cuando entre las rentas del o de la contribuyente se incluyan rendimientos de trabajo derivados de la **PRESTACIÓN DE SERVICIOS CON CARÁCTER PERMANENTE EN EL EXTRANJERO**, el o la contribuyente **podrá optar por practicar una deducción para evitar la DII, alternativa e incompatible con la regulada en el apartado 1 anterior, de un 50% de la parte de cuota íntegra correspondiente a los mencionados rendimientos de trabajo.**

Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado será preciso que el o la contribuyente permanezca **más de ciento ochenta y tres días del periodo impositivo en el extranjero desempeñando las funciones correspondientes al contrato de trabajo del que deriven los rendimientos a que hace referencia el párrafo anterior, que en todo caso deben ser realizadas de manera exclusiva en el extranjero.**

Incompatible con la aplicación de la exención del art. 9.17 NFIRPF y con el régimen de excesos.

La aplicación de lo dispuesto en este apartado tiene la consideración de opción que debe ejercitarse con la presentación de la autoliquidación a los efectos de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Norma Foral, sin que pueda modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de autoliquidación.

Cuotas satisfechas a sindicatos y por cuotas y aportaciones a partidos políticos (art. 93)

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 20 por 100 de las **cuotas satisfechas a sindicatos** de trabajadores.

2. Asimismo, los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 20 por 100 de las **cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos**.

No formarán parte de la base de esta deducción las cantidades deducidas como gasto (art. 22.b).

3. Únicamente podrán aplicarse estas deducciones los contribuyentes incluidos en los modelos informativos (letras h) e i) del art 116)

En tributación conjunta la deducción de sindicatos se aplica por cada contribuyente que satisfaga cuotas. Art. 99.2.f)