5
Rendimientos de actividades económicas

5.1 ¿Qué son los rendimientos de actividades económicas?

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

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

- 5.3.1 ¿Quiénes tributan?
- 5.3.2 ¿Cómo tributan?
- 5.3.3 ¿Cómo tributan las herencias pendientes de un poder testatorio?
- 5.3.4 ¿Cómo tributan las sociedades civiles que, conforme a la normativa correspondiente al domicilio fiscal de éstas, tributan como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades?

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

- 5.4.1 ¿Cuáles son los métodos para calcular la base imponible?
- 5.4.2 ¿Cómo se calcula el rendimiento neto de las actividades económicas?
- 5.4.3 ¿Cuándo son incompatibles la modalidad normal y la modalidad simplificada?

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

- 5.5.1 ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad normal?
- 5.5.2 ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad simplificada?

5.6 ¿Cuál es el tratamiento de los rendimientos irregulares?

5.7 ¿Qué elementos patrimoniales están afectos o no afectos a actividades económicas?

- 5.7.1 ¿Qué son elementos patrimoniales afectos a actividades económicas?
- 5.7.2 ¿Qué son elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas?
- 5.7.3 ¿Cómo funciona la afectación y desafectación de elementos patrimoniales por el contribuyente?
- 5.7.4 ¿Cómo se calcula la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales afectos?
- 5.7.5 ¿Qué beneficio fiscal tiene la reinversión del importe obtenido en la transmisión de elementos afectos?

5.8 ¿Cómo se calculan los rendimientos estimados?

5.9 ¿Con qué criterio se hará la imputación temporal?

5.10 Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

5.1 ¿Qué son los rendimientos de actividades económicas?

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

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

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

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

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

También se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas los rendimientos de las actividades profesionales [42] (ingenieros, veterinarios, médicos, abogados, notarios, agentes y corredores de seguros, directores de música...).

Una de las cuestiones que siempre genera discusión es cómo se deben catalogar las **actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles**. Es decir, si se deben catalogar como actividad económica, como capital inmobiliario o como ganancia patrimonial.

Las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles se considerarán actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de la actividad económica se cuenta, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad.

NO se computará como persona empleada, el cónyuge, pareja de hecho, ascendiente, descendiente o colateral de segundo grado, ya tenga su origen en el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, del contribuyente, ni las personas que tengan la consideración de personas vinculadas con el mismo en los términos del apartado 3 del artículo 42 del Impuesto sobre Sociedades.

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

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

ATENCIÓN: De acuerdo con el artículo 2 Decreto Foral-Norma 3/2021, de 15 de junio, de medidas tributarias adicionales relacionadas con la pandemia de la Covid-19, con efecto desde el 1 de enero de 2021, los importes percibidos por las y los contribuyentes del IRPF, que ejerzan actividades económicas, en concepto de prestación por cese de actividad, regulada en los artículos 5, 6, 7 y 8 del Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo, y en los artículos 6, 7, 8 y 9 del Real Decreto-Ley 11/2021, de 27 de mayo, sobre medidas urgentes para la defensa del empleo, la reactivación económica y la protección de los trabajadores autónomos, así como en las disposiciones que, en su caso, regulen la prórroga de sus vigencias temporales, tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas.

AYUDAS EXENTAS		
CONCEPTO	ENTIDAD	NORMATIVA
Ayuda autónomos cuyas actividades han quedado suspendidas por estado alarma	Lanbide	Resolución 8 abril 2020
Ayuda sector comercial vasco	Consejera Turismo, comercio y consumo	Orden 19 mayo 2020
Ayuda hostelería vasca	Consejera Turismo, comercio y consumo	Orden 13 noviembre 2020
Ayuda sector turístico vasco	Consejera Turismo, comercio y consumo	Orden 26 enero 2021
Ayuda subsector del equipamiento personal comercio minorista (ropa y calzado)	Consejera Turismo, comercio y consumo	Orden 2 marzo 2021
Ayuda sector turístico guipuzcoano	DFG	24 mayo 2021
Apoyo la solvencia y reducción del endeudamiento del sector privado	Consejera Turismo, comercio y consumo	Orden 29 junio 2021
Ayuda ocio nocturno	Consejera Turismo, comercio y consumo	Orden 7 septiembre 2021

AYUDAS SUJETAS		
CONCEPTO	ENTIDAD	NORMATIVA
Ayuda autónomos, obligados a suspender su actividad o ven reducidos sus ingresos	RD Ley 2/2021 de 26 de enero y RD Ley 11/2021 de 27 de Mayo	Decreto Foral Norma 3/2021 de 15 de Junio

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

Los rendimientos de las actividades económicas se consideran obtenidos por **quienes gestionen de forma habitual, personal, directa y por cuenta propia los medios de pro-**

ducción o los recursos humanos afectos a estas actividades. Se considerará que la citada gestión la realizan quienes figuren como titulares de las actividades económicas, salvo que se pruebe lo contrario.

5.3 ¿Quiénes y cómo tributan en las "entidades en régimen de atribución de rentas"[43]?

5.3.1 ¿Quiénes tributan?

De forma general, en los casos de sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes [44], comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, la renta obtenida se atribuirá, respectivamente, a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso. Si la Administración no tuviera constancia indudable de la existencia de tales normas o pactos, el rendimiento se atribuirá por partes iguales a cada uno de ellos. Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las rentas que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio, que tributarán conforme se detalla en el apartado 5.3.3.

No resultará de aplicación lo dispuesto en este apartado a las y los socios de las sociedades civiles que, conforme a la normativa correspondiente al domicilio fiscal de éstas, tributen como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. Este tipo de entidades tributarán conforme se detalla en el apartado 5.3.4.

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

5.3.2 ¿Cómo tributan?

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

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

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

Para aplicar, cuando proceda, el régimen tributario especial de las pequeñas y medianas empresas previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y con vista a cumplir los requisitos exigidos para calificar las "entidades en régimen de atribución de rentas" como pequeña y mediana empresa, se tendrá en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

43 Véase el apartado 7.4, relativo a atribución de rentas.

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

5.3.3 ¿Cómo tributan las herencias pendientes de un poder testatorio?

Los rendimientos, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas correspondientes a las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio se atribuirán a la persona usufructuaria de los bienes de la herencia, en función del origen o fuente de los mismos, cuando se haya establecido por la persona causante o por aplicación de la legislación reguladora del Derecho Civil Vasco un derecho de usufructo respecto de los bienes y derechos de los que procedan a favor de una o varias personas concretas y determinadas.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el párrafo anterior son exclusivamente, las que se generan por la incorporación de bienes y derechos que no deriven de una transmisión.

Los rendimientos de actividades económicas se imputarán a la persona usufructuaria de los mismos en concepto de tales.

Respecto a los rendimientos e imputaciones de renta derivados de bienes o derechos sobre los que no se establezca un derecho de usufructo, así como respecto a las ganancias y pérdidas patrimoniales distintas a las mencionadas en el párrafo segundo de este apartado, se atribuirán a la propia herencia y tributaran según lo establecido en el Título II de la Norma Foral 4/2016, de 14 de noviembre, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las peculiaridades del Derecho Civil Vasco.

5.3.4 ¿Cómo tributan las sociedades civiles que, conforme a la normativa correspondiente al domicilio fiscal de éstas, tributan como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades?

Las y los socios de las sociedades civiles que, conforme a la normativa correspondiente al domicilio fiscal de éstas, tributen como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, integrarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la renta positiva obtenida por la sociedad civil en proporción a su participación, siéndoles de aplicación las siguientes reglas:

a) La integración se realizará en el primer período impositivo que concluya con posterioridad al día en que la sociedad civil haya concluido su ejercicio social.

b) El importe de la renta positiva a integrar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la NFIRPF y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de la base imponible. A estos efectos se entenderá por renta el importe de la base imponible que resulte de aplicar estos mismos criterios y principios.

c) Los contribuyentes a quienes resulte de aplicación lo previsto en la presente disposición adicional podrán deducir de la cuota íntegra de este Impuesto los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfechos por la sociedad civil, en la parte que correspondan a la renta positiva incluida en la base imponible.

   La deducción a que se refiere esta letra no podrá exceder de la cuota íntegra que corresponda satisfacer por este Impuesto por la renta integrada en la base imponible, y cuando se deduzcan impuestos satisfechos en el extranjero, tampoco podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería satisfacer por la renta de que se trate si la misma se hubiera obtenido por una entidad sometida a la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Los contribuyentes a quienes resulte de aplicación lo previsto en el presente apartado deberán presentar conjuntamente con la autoliquidación de este Impuesto los siguientes datos relativos a la sociedad civil:

a') Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b') Relación de administradoras y administradores.

c') Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

d') Declaración del Impuesto sobre Sociedades acreditativa del importe de la renta positiva que deba ser integrada en la base imponible.

e') Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser integrada en la base imponible.

No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de sociedades civiles, ni las rentas procedentes de la transmisión de la participación en las mismas, en la medida en que se correspondan con rentas que hayan sido objeto de integración en la base imponible de este Impuesto por aplicación de lo dispuesto en esta disposición adicional.

El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de inclusión por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

No procederá practicar pago fraccionado correspondiente a los rendimientos de actividades económicas obtenidos por las personas socias de sociedades civiles que tributen por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Régimen de las y los socios de Sociedades Civiles disueltas y liquidadas al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria decimonovena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio:

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que sean socios y socias de sociedades civiles a las que sea de aplicación lo dispuesto en la disposición transitoria decimonovena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, aplicarán lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 de dicha disposición transitoria.

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

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

El cálculo del rendimiento neto se efectuará mediante el método de **estimación directa**, estimación que tiene dos modalidades: Normal y Simplificada.

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

El rendimiento neto de las actividades económicas se declarará con arreglo a una de las siguientes modalidades del método de Estimación Directa:

- Modalidad Normal. Tiene carácter general
- Modalidad simplificada.
  - Carácter general: Modalidad simplificada
  - Reglas Especiales:
    - Modalidad simplificada: Transporte
    - Modalidad simplificada: Agrícola–ganadera
    - Modalidad simplificada: Pesquera
    - Modalidad simplificada: Forestal

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

Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades por la modalidad normal del método de estimación directa, calcularán el rendimiento neto de todas sus actividades por esta misma modalidad, sin perjuicio de lo dispuesto sobre la compatibilidad con el método de signos, índices o módulos.

No obstante, si el contribuyente inicia durante el año alguna actividad económica, no tendrá efecto para ese año la citada regla, en lo que se refiere a la nueva actividad.

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

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

El método de estimación directa comprende dos modalidades:

- Normal.
- Simplificada.

Para el cálculo del rendimiento anual por este método, el contribuyente deberá utilizar el anexo 6 del modelo 109 de Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

RESUMEN: Estimación directa	
Modalidad	**Características**
Normal	Aplicación general
Simplificada	Los contribuyentes tienen que cumplir los requisitos: - El volumen de operaciones de las actividades en el año inmediato anterior a aquél en que deba aplicarse esta modalidad, no supere 600.000,00 euros anuales. Excepto para las actividades del Sector Primario. - El contribuyente deberá optar expresamente por la modalidad simplificada para calcular el rendimiento neto de todas sus actividades. - En las entidades en régimen de atribución, además de los dos requisitos anteriores, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes tienen que ser personas físicas y todos ellos deben optar por aplicar esta modalidad.

Los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica podrán reducir en un 10% el rendimiento positivo de la misma, en el primer periodo impositivo en el que éste sea positivo y en el periodo siguiente (continuo), siempre que el primer periodo impositivo en que se obtenga dicho rendimiento neto positivo tenga lugar en los cinco primeros periodos impositivos desde el inicio.

NO se aplicará esta reducción cuando:

- Se entiende que no se inicia una nueva actividad porque la misma se haya desarrollado con anterioridad directa o indirectamente por el contribuyente.
- Más del 50% de los ingresos derivados de la actividad iniciada procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos de trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

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

Para calcular el rendimiento neto mediante esta modalidad, se tendrán en cuenta las reglas generales establecidas en el artículo 27 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, junto con las siguientes reglas especiales:

1. Primera regla

No podrán deducirse como gasto las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean aplicables a la consecución de los fines propios de las entidades donatarias como federaciones deportivas y clubes deportivos, en relación con las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, siempre que entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos, ni las aportaciones que el propio empresario o profesional haga a mutualidades de previsión social, aunque sí se podrán reducir en la base imponible general[45].

No obstante, podrán deducirse las cantidades que los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos hayan abonado en virtud de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social. Para esto, será necesario que se cumpla la siguiente condición: que, a efectos de cumplir con la obligación prevista en la Ley 30/1995 [46] (es el caso, por ejemplo, de los notarios y de algunos abogados), estos contratos actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias cubiertas por la Seguridad Social, **con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial.**

2. Segunda regla

Si el cónyuge del contribuyente, su pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o sus hijos menores de edad que convivan con él trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas del contribuyente, entonces a fin de calcular los rendimientos de la actividad, el contribuyente (como titular de la actividad) restará las retribuciones (sueldos, salarios…) estipuladas con cada uno de ellos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

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

Las retribuciones que el cónyuge del contribuyente, pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o sus hijos menores de edad hayan obtenido se considerarán rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

3. Tercera regla

Si el cónyuge del contribuyente, su pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o sus hijos menores de edad que convivan con él realizan cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica del contribuyente, entonces, a fin de calcular los rendimientos de la actividad, el contribuyente (como titular de la actividad) restará la contraprestación estipulada con aquéllos, siempre que no exceda del valor de mercado. Si no se ha estipulado ninguna contraprestación, entonces se restará el valor de mercado.

La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge del contribuyente, su pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o de sus hijos menores de edad a todos los efectos tributarios.

Si los bienes y derechos son comunes a ambos cónyuges o miembros de la pareja de hecho que esté constituida conforme a lo dispuesto en el Ley 2/2003, de 7 de mayo, no es de aplicación esta regla, y por lo tanto no cabrá aplicar ningún gasto deducible.

4. Cuarta regla

Serán deducibles los siguientes gastos que estén relacionados con la actividad económica:

a) El 50% de los gastos de cada actividad desarrollada por el contribuyente por Relaciones Públicas (relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos), con el límite máximo para todos ellos del 5% del volumen de ingresos de cada actividad, excluido en su cómputo lo recibido por transmisiones de elementos patrimoniales afectos.

b) Regalos y demás obsequios siempre que el importe por destinatario y por periodo impositivo no exceda de 300 euros y quede constancia documental de la identidad del perceptor. No será deducible el importe que exceda de dicha cantidad.

5. Quinta regla

1. Con carácter general no serán deducibles los gastos que estén relacionados con la adquisición, importación, arrendamiento, reparación, mantenimiento, depreciación y cualquier otro vinculado a la utilización

45 Véase, dentro del capítulo 10 "Base liquidable", el apartado 10.2.1.2 relativo a la reducción de la base imponible general por las aportaciones a mutualidades, planes de previsión asegurados, planes de pensiones, planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia y entidades de previsión social voluntaria.

46 Obligación prevista en el apartado 3 de la disposición transitoria quinta y disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, del 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo I del texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo «jeep».

2. Cuando el contribuyente pruebe de forma fehaciente la afectación exclusiva del vehículo al desarrollo de su actividad económica, serán deducibles dichos gastos con los siguientes límites anuales:

   a) La cantidad menor entre 5.000 euros o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 25.000 euros, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación.

   En la TRANSMISIÓN de un vehículo exclusivamente afecto o su baja del activo, para calcular la ganancia o pérdida derivada de la misma se considerará el precio de adquisición o coste de producción del vehículo una vez minoradas las amortizaciones deducidas en virtud de lo dispuesto en el párrafo anterior y, se aplicarán, además, las siguientes reglas:

— En caso de que se ponga de manifiesto una PÉRDIDA, ésta será deducible con el límite que resulte de minorar, de 25.000 euros, las cantidades deducidas a lo largo del período de tenencia del vehículo en virtud de lo previsto en el primer párrafo de esta letra a).

— En caso de que se obtenga una GANANCIA, para calcular la corrección monetaria prevista en el artículo 40.9 del Impuesto sobre Sociedades, se tendrán en cuenta el precio de adquisición o coste de producción del vehículo, con un máximo de 25.000 euros, así como las amortizaciones deducidas en virtud de lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra a). El importe de la corrección monetaria así calculado no podrá superar el límite de la ganancia obtenida por dicha transmisión.

   b) 6.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización.

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

3. No se aplicarán los límites regulados en el número dos de la presente regla, cuando los gastos a los que la misma se refiere, estén vinculados a la utilización de los siguientes vehículos, los cuales se presumirán exclusivamente afectos al desarrollo de la actividad económica:

   1. Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
   2. Los utilizados en las prestaciones de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
   3. Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
   4. Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales. No obstante, en este caso sí se aplicará la limitación establecida en la letra a) del número 2 anterior.
   5. Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
   6. Los utilizados en servicios de vigilancia.
   7. Los vehículos que se utilicen de forma efectiva y exclusiva en la actividad de alquiler mediante contraprestación, por entidades dedicadas con habitualidad a esta actividad.

6. Sexta regla

No serán deducibles los gastos que estén relacionados con la adquisición, arrendamiento, reparación, mantenimiento, depreciación y cualquier otro vinculado a la utilización de embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos o de aeronaves.

Si los mismos se afectan exclusivamente al desarrollo de una actividad económica, serán deducibles los gastos señalados en el párrafo anterior en la medida en que su inclusión no arroje un rendimiento neto negativo de actividad. No será aplicable dicho límite cuando se acredite la disposición de medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de la actividad económica consistente en la explotación de los citados medios de transporte de forma continuada en el tiempo.

7. Séptima regla

No serán deducibles los gastos derivados de operaciones en las que se incumpla lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, sobre limitaciones a los pagos en efectivo de más de 2.500 euros.

En el caso de que sólo en parte se haya satisfecho en dinero, el importe no deducible será el que corresponda con esa parte.

8. Octava regla

No serán deducibles los sobornos.

9. Novena regla

Las actividades económicas que cumplan las condiciones para ser consideradas (mirar cuadro) Microempresas, Pequeñas o Medianas empresas podrán aplicar la amortización conjunta de todos sus elementos amortizables.

	MICRO	PEQUEÑA	MEDIANA
Libertad Amortización Inmovilizado Material Nuevo (Excluidos edificios)	x	x	
Amortización acelerada (x 1,5) Inmovilizado Material Nuevo (Excluidos edificios)			x
Opción amortización conjunta Inmovilizado Material Intangible e Inversión inmobiliaria (excluidos turismos)	x		
Pérdidas por deterioro de créditos de posibles insolvencias (límite 1% del saldo de deudores)	x	x	x

Con efectos para su consideración, se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

10. Décima regla

No serán de aplicación las CORRECCIONES EN MATERIA DE RESULTADO previstas en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

11. Undécima regla

Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de las personas trabajadoras (ver 2.2).

5.5.2 ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad simplificada?

5.5.2.1 ¿Qué requisitos tienen que cumplir los contribuyentes?

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

- El **volumen de operaciones** para el conjunto de las actividades económicas que desarrolla el contribuyente, no supere **600.000,00 euros**.

  ATENCIÓN: Este límite no se aplicará para las actividades integradas en el sector primario, concretamente a las actividades agrícolas y ganaderas, a las forestales y a las de pesca de bajura.

El importe del volumen de operaciones que se establece como límite para aplicar la modalidad simplificada será el del año inmediato anterior al que se ha de aplicar esta modalidad. En el supuesto de inicio en el ejercicio de la actividad, para computar la cifra de 600.000,00 euros, se tendrá en cuenta el volumen de operaciones realizadas en dicho ejercicio. Si la actividad se hubiera iniciado en el transcurso del año inmediato anterior, entonces el importe del volumen de operaciones correspondiente se elevará al año. Es decir, si en seis meses, por ejemplo, el volumen de operaciones ha sido de 60.000,00 euros, en ese caso el volumen de operaciones anual será de 120.000,00 euros.

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

La opción a aplicar la modalidad simplificada del método de estimación directa deberá realizarse en el plazo que se establezca para ello (antes del 1 de marzo) dentro del año natural en que deba surtir efecto. Si la actividad se hubiese iniciado, la opción se realizará en la declaración de alta en el censo.

Esta opción tendrá vigencia para los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que el contribuyente la revoque de modo expreso en el plazo establecido (antes del 1 de marzo) dentro del año natural en que deba surtir efecto.

Para optar por la modalidad simplificada del método de estimación directa o revocar dicha opción, el contribuyente deberá rellenar el modelo 036 de Declaración Censal[47] .

5.5.2.3 ¿Cuándo puede aplicarse la modalidad simplificada a las entidades en régimen de atribución?

a) ¿Qué requisitos tienen que cumplir?

La modalidad simplificada del método de estimación directa podrá aplicarse para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades en régimen de atribución, siempre que:

- Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- El volumen de operaciones de todas las actividades económicas de la entidad sea, como máximo, de 600.000,00 euros. Este límite no se aplicará a las actividades agrícolas y ganaderas, forestales y de pesca de bajura.
- Se haya elegido esta modalidad simplificada para calcular el rendimiento neto de todas sus actividades.

b) ¿Cómo se opta por la modalidad simplificada, y cómo se revoca?

Serán todos los socios, herederos, comuneros o partícipes los que deban optar por la modalidad simplificada, revocar dicha opción, así como escoger un determinado procedimiento para calcular el rendimiento neto en estimación directa simplificada.

La modalidad para calcular el rendimiento neto en estimación directa simplificada será el mismo para todos los socios, herederos, comuneros o partícipes. En caso contrario, se calculará por la modalidad normal del método de estimación directa.

Para aplicar la modalidad simplificada no se tendrán en cuenta las circunstancias individuales de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

c) ¿A quiénes se atribuyen los rendimientos?

El rendimiento neto de las entidades en régimen de atribución se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso. Si la Administración no tuviera constancia indudable de la existencia de tales normas o pactos, el rendimiento se atribuiría por partes iguales a cada uno de ellos.

5.5.2.4 ¿Cómo se calcula el rendimiento neto en la Modalidad Simplificada?

5.5.2.4.1 Modalidad simplificada. Reglas generales:

El rendimiento neto se calculará de la siguiente forma:

- Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos[48], a excepción de las provisiones, las amortizaciones, las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, así como los gastos deducidos en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación en los vehículos exclusivamente afectos.

47 Véase el Decreto Foral 64/2008, de 15 de julio, por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal.

48 Esta operación se realizará según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y en las reglas previstas para la modalidad normal del método de estimación directa (véase dentro de este mismo capítulo el apartado 5.5.1).

- Se calculará la diferencia entre los ingresos y los gastos mencionados en el punto anterior (cantidad inicial). La cantidad que resulte de esta diferencia se minorará en el 10% de la cantidad inicial (porcentaje fijo deducible). Este porcentaje se aplica por amortizaciones, provisiones y gastos de difícil justificación.

  ATENCIÓN: El porcentaje de minoración aplicable con carácter general, en concepto de amortizaciones, pérdidas por deterioro, gastos de arrendamiento, cesión o depreciación y gastos de dificil justificación será del 15 por 100 para el período impositivo 2022, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 1/2023 de 17 de enero del 2023 por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.

- Finalmente, al resultado del punto anterior hay que sumarle las ganancias o restarle las pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.

RESUMEN: Modalidad simplificada
Cantidad inicial = Ingresos – Gastos
Porcentaje fijo deducible = 15% de la cantidad inicial
Cantidad inicial - Porcentaje fijo deducible (15% de la cantidad inicial) + Ganancias de elementos afectos - Pérdidas de elementos afectos Rendimiento neto

Ejemplo

Usted es un empresario, y de su actividad se desprenden los siguientes datos:

Ventas	51.086,03 €
Compras	22.537,95 €
Amortizaciones	4.357,34 €
Dotaciones	1.202,02 €
Gastos de difícil justificación	150,25 €
Ganancia patrimonial por transmisión de bien afecto	3.005,06 €

En este caso, el rendimiento neto de su actividad por la modalidad simplificada del método de estimación directa será:

Rendimiento Neto:		
Ingresos	Ventas	51.086,03 €
Gastos	Compras	22.537,95 €
Diferencia	51.086,03 € - 22.537,95 €	28.548,08 €
Amortizaciones, provisiones y gastos de difícil justificación	15% de 28.548,08 €	4.282,21 €
Ganancia		3.005,06 €
Rendimiento neto	**(28.548,08 € – 4.282,21 € + 3.005,06 €)**	**27.270,93 €**

5.5.2.4.2 Modalidad simplificada. Sector transporte

Su cálculo es igual que el anteriormente expuesto. La única distinción es que una vez calculada la diferencia entre los ingresos y los gastos, la cantidad que resulte de esta diferencia se minorará en el 45% de la cantidad inicial. Este porcentaje se aplica por amortizaciones, provisiones y gastos de difícil justificación.

ATENCIÓN: El porcentaje de minoración aplicable a las actividades de transporte de mercancías por carretera, en concepto de amortizaciones, pérdidas por deterioro, gastos de arrendamiento, cesión o depreciación y gastos de difícil justificación será del 70 por 100 para el periodo impositivo de 2022, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 1/2023 de 17 de enero del 2023 por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.

5.5.2.4.3 Modalidad simplificada. Sector agrícola ganadero

En el caso de actividades agrícolas y ganaderas, incluida su primera transformación, se distingue:

a) Cuando en el año inmediato anterior el volumen de operaciones del conjunto de actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por el contribuyente o por la entidad en régimen de atribución de rentas no haya superado la magnitud de 30.000 euros, a los ingresos, a excepción de las ganancias y pérdidas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, les será de aplicación un porcentaje de minoración en concepto de gastos de difícil justificación del 75 por 100, con exclusión de la deducibilidad de cualquier otro gasto.

   ATENCIÓN: El porcentaje de minoración aplicable a las actividades agrícolas y ganaderas, en concepto de gasto deducible será del 90 por 100 para el periodo impositivo de 2022, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 1/2023 de 17 de enero del 2023 por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.

   Los contribuyentes y entidades en régimen de atribución de rentas que apliquen la regla especial prevista en esta letra a) no estarán obligados a llevar los libros registro establecidos en el artículo 113 de esta norma foral, a excepción del libro registro de ventas e ingresos. Estarán obligados, además, a conservar numeradas, por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas con arreglo a lo previsto en la normativa reguladora del deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y las recibidas.

   Lo previsto en el párrafo anterior será también de aplicación a la actividad de alojamiento turístico agrícola que haya sido declarada actividad complementaria de una actividad, agrícola, ganadera o forestal ejercida por contribuyentes y entidades en régimen de atribución de rentas a los que sea de aplicación lo dispuesto en esta letra a).

b) Cuando en el año inmediato anterior el volumen de operaciones del conjunto de actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por el contribuyente o por la entidad en régimen de atribución de rentas haya superado la magnitud de 30.000 euros, el porcentaje a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 28 de esta Norma Foral será del 35 por ciento.

ATENCIÓN: El porcentaje de minoración aplicable a las actividades agrícolas y ganaderas, en concepto de gasto deducible será del 70 por 100 para el periodo impositivo de 2022, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 1/2023 de 17 de enero del 2023 por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.

En el caso de actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por entidades en régimen de atribución de rentas, lo previsto en las letras a) y b) anteriores se aplicará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes, sin perjuicio de la incidencia que estas actividades pudieran tener, en su caso, en la tributación de las actividades individuales de estos contribuyentes.

A los efectos de lo previsto en esta regla 1ª, en el supuesto de inicio en el ejercicio de la actividad, para el cómputo del volumen de operaciones a que se refieren las letras a) y b) anteriores, se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en dicho ejercicio. Si el ejercicio de inicio de la actividad fuese inferior a un año, para el cómputo de la cuantía anterior las operaciones realizadas se elevarán al año.

5.5.2.4.4 Modalidad simplificada. Sector Pesquero

El rendimiento neto, se calculará de la siguiente forma:

- Se calificarán y cuantificarán los ingresos excepto las ganancias derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.
- Se tomarán como gastos deducibles, en atención a su difícil justificación y valoración, exclusivamente el 90 % de los ingresos.
- Finalmente, se sumarán o restarán las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, cuantificadas conforme a lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

5.5.2.4.5 Modalidad simplificada. Sector Forestal

- Se calificarán y cuantificarán los ingresos excepto las ganancias derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.
- Se tomarán como gastos deducibles, en atención a su difícil justificación y valoración, exclusivamente el 65 % de los ingresos citados en el punto anterior. Este porcentaje se elevará al 75 % cuando el contribuyente proceda a la repoblación de las superficies explotadas con especies frondosas autóctonas.
- Se calculará la diferencia entre los ingresos y los gastos mencionados en los puntos anteriores. Dicha diferencia se multiplicará por los porcentajes 60% o 50%, en función de que el periodo de generación del rendimiento de la actividad forestal sea superior a dos ó a cinco años, y no se obtengan de forma periódica o recurrente.
- Finalmente, se sumarán o restarán las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, cuantificadas conforme a lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Requisitos y plazos de repoblación de las superficies explotadas.

La repoblación de las superficies explotadas se deberá efectuar en el plazo de dos años desde la concesión del permiso de corta, y se justificará mediante la presentación del certificado correspondiente emitido por el departamento competente de la Diputación Foral del Gipuzkoa.

Cuando, conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, la repoblación no se realice en el mismo año en que se efectúe la corta de la superficie explotada, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del impuesto del ejercicio en el que se realice la mencionada corta su intención de efectuar la repoblación en las condiciones y plazos señalados.

Incumplimiento de la circunstancia de la repoblación de las superficies explotadas.

El incumplimiento de las condiciones establecidas para efectuar la repoblación de las superficies explotadas determinará la obligación del contribuyente de practicar una declaración–liquidación complementaria correspondiente al año en el que se aplicó el porcentaje de gastos deducibles del 75% en vez del 65 (o el 70% en vez del 58,5% si el incumplimiento viene de ejercicios anteriores)

A estos efectos, el contribuyente deberá proceder a recalcular el rendimiento neto de la actividad forestal correspondiente al año a que se refiere el párrafo anterior mediante la aplicación del porcentaje de gastos deducibles del 65%, y resultará obligado a ingresar la cuota resultante, con los intereses de demora correspondientes (o el 58,5% en su caso)

Esta declaración–liquidación complementaria deberá presentarse en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

5.6 ¿Cuál es el tratamiento de los rendimientos irregulares?

ATENCIÓN: En general, deberán declararse los rendimientos netos de la actividad económica calculados conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores según cada uno de los regímenes y modalidades.

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

a) **Rendimientos obtenidos en un periodo de generación superior a dos o cinco años**

Cuando el rendimiento neto de la actividad económica se haya generado en más de dos años, y no se haya obtenido de forma periódica o recurrente, se integrará el **60 %** del rendimiento en la base imponible. Si el periodo de generación es más de cinco años, se integrará el **50 %**. Es el caso, por ejemplo, de los pinares madereros, que hasta que no se talan –después de transcurridos numerosos años desde que fueran plantados– no generan rendimiento, además de que el titular, en años anteriores, no recibe ningún adelanto a cuenta de la futura tala.

ATENCIÓN: Si el periodo en que se ha generado es superior a dos años pero es imposible calcularlo exactamente, se considerará que el periodo de generación es de tres años.

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

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

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

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

b) Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

Cuando el rendimiento neto de la actividad económica se califique como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, se integrará el **50 %.**

Se consideran rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, únicamente los cuatro siguientes, siempre que se imputen en un único periodo impositivo:

- Subvenciones de capital para adquirir elementos de inmovilizado no amortizables.
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto[49]. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.
- Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

RESUMEN:

- Se integra el 60% del rendimiento, cuando se den al mismo tiempo dos condiciones: haberse obtenido en más de dos años, y no haberse obtenido de forma periódica o recurrente. Es decir, no tributa el 40%.
- Se integra el 50% del rendimiento cuando se ha obtenido en más de cinco años. Es decir, no tributa el 50%.
- Se integra el 50% del rendimiento cuando se ha obtenido de forma "notoriamente" irregular y se cobre en un único periodo impositivo. No tributa el 50%.
- Existe una regla de cálculo en el caso que el rendimiento se cobre a plazos.

Cuando se habla de "rendimientos que no se han obtenido de forma periódica o recurrente" se habla siempre desde el punto de vista de la actividad, y no desde el punto de vista del individuo. Por ejemplo, un determinado abogado que obtuviera unos determinados rendimientos en más de dos años, no podría dejar de tributar ninguna cantidad, porque ese tipo de rendimientos se suelen obtener por lo general de forma periódica o recurrente.

LIMITE CONJUNTO PARA LAS RENTAS IRREGULARES

No podrá superar el importe de 300.000 euros anuales la cuantía de los siguientes rendimientos sobre los que se aplican los porcentajes de integración inferiores al 100%:

- Rendimientos obtenidos en un periodo de generación superior a dos o cinco años
- Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

El exceso sobre el citado importe se integrará al 100%. A los efectos de computar el límite indicado, se tomarán en cuenta primero las cantidades a las que se les aplica el porcentaje de integración más reducido.

En los supuestos de percepción de **forma fraccionada** y si procediera aplicar el límite mencionado, dicho límite se distribuirá de forma proporcional a las cantidades que se perciban en cada ejercicio de fraccionamiento.

> NO OBSTANTE, para los contratos firmados con anterioridad al 1 de enero de 2014 donde se aplica el porcentaje de integración del 50% por ser notoriamente irregulares en el tiempo les será de aplicación el porcentaje del 50% cualquiera que sea su cuantía

5.7 ¿Qué elementos patrimoniales están afectos o no afectos a actividades económicas?

5.7.1 ¿Qué son elementos patrimoniales afectos a actividades económicas?

Como norma general, se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente **utilice para los fines de la misma**.

En particular, se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los tres siguientes:

- Los inmuebles donde se desarrolla la actividad económica.
- Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal (por ejemplo, el "comedor de la empresa"). En cambio, no se consideran afectos a la actividad los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- Cualquier otro elemento patrimonial necesario para obtener los rendimientos de la actividad económica. Sin embargo, no se considerarán elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos resulte común a ambos cónyuges en caso de matrimonio, o a los miembros de la pareja de hecho que esté constituida conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho.

5.7.2 ¿Qué son elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas?

No se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los comprendidos en los apartados siguientes:

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

1. Bienes utilizados para actividades económicas y necesidades privadas

No se consideran elementos patrimoniales afectos a la actividad del contribuyente, aquellos bienes que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas. Se exceptúan los que se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante aquellos bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para desarrollar la actividad económica, y que en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad, el contribuyente los utilice para su uso privado. En tal caso, los bienes sí se considerarán afectos a la actividad.

ATENCIÓN: No obstante, los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo NO se consideran afectos si también se utilizan para necesidades privadas, aunque dicha utilización sea accesoria y notoriamente irrelevante.

2. Bienes que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica

Tampoco se consideran elementos patrimoniales afectos a la actividad del contribuyente, aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, a no ser que el contribuyente pruebe que son afectos.

3. Bienes que sirvan parcialmente al objeto de la actividad

En el caso de que se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad (por ejemplo, es el caso del profesional que para la actividad utiliza parte de su vivienda: una habitación), la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice para la actividad (en el citado caso: la habitación). En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto (la habitación puede aprovecharse exclusivamente como "estudio"). En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles (por ejemplo, un camión).

5.7.3 ¿Cómo funciona la afectación y desafectación de elementos patrimoniales por el contribuyente?

Es fundamental saber si un elemento patrimonial se encuentra afecto o no a una actividad económica, ya que, en el supuesto en que se venda el elemento que se encuentra afecto, la pérdida o ganancia que se genera en la venta, constituye un "rendimiento" de la actividad económica y se calcula conforme la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Por el contrario, si el elemento transmitido no está afecto, entonces se produce una ganancia o pérdida patrimonial que se calcula conforme a las reglas contenidas para las ganancias y pérdidas de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[50], con las consecuencias que ello acarrea en las bases imponibles, en los tipos de gravamen, así como a la hora de aplicar el coeficiente de actualización al valor de adquisición y coeficientes reductores de la ganancia patrimonial por el transcurso del tiempo.

50 Véase el capítulo 6 "Ganancias y pérdidas patrimoniales".

5.7.3.1 ¿Qué es la afectación, y cómo funciona?

La afectación consiste en traspasar elementos patrimoniales del patrimonio personal al patrimonio empresarial del contribuyente.

La afectación de elementos patrimoniales que realice el contribuyente no alterará su patrimonio, es decir, no se produce ni ganancia ni pérdida patrimonial del contribuyente, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

El valor de los bienes a la hora de hacer la afectación, será el mismo valor por el que fueron adquiridos.

Si el elemento patrimonial afecto a una actividad económica se transmite, entonces la ganancia o pérdida patrimonial que se genere se sumará o restará al resto del rendimiento ordinario de la actividad económica del contribuyente, cualquiera que sea la modalidad o régimen mediante el que se determine dicho rendimiento.

Cuando se transmiten bienes o derechos afectos a actividades económicas, para calcular la ganancia o pérdida patrimonial producida, se tomará como fecha de adquisición la fecha de afectación y como valor de adquisición, el valor neto contable.

ATENCIÓN: Se entenderá que no ha habido afectación, en el caso de que el contribuyente transmita los bienes antes de que pasen tres años desde su afectación y no haya reinvertido[51] el importe de esa transmisión.

5.7.3.2. ¿Qué es la desafectación, y cómo funciona?

La desafectación es el proceso inverso a la afectación. Consiste en traspasar elementos patrimoniales del patrimonio empresarial al patrimonio personal del titular.

La desafectación que realice el contribuyente no alterará su patrimonio, es decir, no se produce ni ganancia ni pérdida patrimonial del contribuyente, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

El valor de los bienes a la hora de hacer la desafectación, a efectos de futuras alteraciones patrimoniales será el siguiente:

- Si el rendimiento neto de la actividad económica se calcula por la modalidad normal del método de estimación directa, el valor de los bienes será "el valor neto contable" que tuvieran en el momento de la desafectación.

Ejemplo

El 1 de enero de 2018 usted compró un pabellón de uso industrial nuevo para su actividad económica y, por lo tanto, pasó a formar parte de su patrimonio empresarial. El valor de adquisición de este pabellón ascendió a 100.000,00 euros, de los cuales 35.000,00 euros correspondieron al valor del suelo. Si el 1 de enero de 2022 lo desafecta por cese de la actividad, entonces el valor del local para su venta posterior ("valor neto contable") será el siguiente:

Valor de compra del local (incluido el suelo)	100.000,00 €
Amortizaciones aplicadas en estimación directa normal [5% (100.000,00 € - 35.000,00 €)* x 4 años	13.000,00 €
Valor del bien para una futura venta (valor neto contable = 100.000,00 € - 13.000,00 €)	87.000,00 €

*A efectos de determinar la base de la amortización, se ha descontado el valor del suelo (35.000,00 €).

51 La reinversión debe realizarse en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

- En los demás casos, el valor de los bienes será "la diferencia" entre el precio de adquisición y las amortizaciones practicadas o que hubieran debido practicarse.

  En los casos en que la modalidad de estimación de rendimientos aplicada por el contribuyente durante el tiempo de afectación de los elementos a su actividad económica no hubiese permitido, durante todo o parte de dicho periodo de tiempo, la deducción de la amortización de los citados bienes, se entenderá que, en dichos periodo de tiempo, se ha deducido la amortización que resulte de aplicar los coeficientes mínimos que resulten de los periodos máximos a que se refiere la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Ejemplo

El 1 de enero de 2018 usted compró un local nuevo para ejercer su actividad económica de comercio, y, por lo tanto, pasó a formar parte de su patrimonio empresarial. El valor de adquisición de este local ascendió a 100.000,00 euros, de los cuales 35.000,00 euros correspondieron al valor del suelo. Usted ha utilizado para determinar el rendimiento de su actividad el régimen de estimación simplificada. Si el 1 de enero de 2022 lo desafecta por cese de la actividad, entonces el valor del local para su venta posterior ("valor neto contable") será el siguiente:

Valor de compra del local (incluido el suelo)	100.000,00 €
Amortizaciones mínimas que hubiera debido practicarse [2% (100.000,00 € - 35.000,00 €)* x 4 años	5.200,00 €
Valor del bien para una futura venta (valor neto contable = 100.000,00 € - 5.200,00 €)	94.800,00 €

*A efectos de determinar la base de la amortización, se ha descontado el valor del suelo (35.000,00 €).

ATENCIÓN: Como norma cautelar, se entenderá que no ha existido desafectación real si el contribuyente ha transmitido los bienes o derechos antes de pasar tres años desde la fecha de la desafectación. En tales casos, la ganancia o pérdida patrimonial se computa dentro de la actividad económica, puesto que se considera que no ha existido desafectación real.

No obstante, si el contribuyente ha cesado en la actividad (se ha dado "de baja", por ejemplo), se entenderá que antes del cese se ha producido una desafectación de los elementos patrimoniales, a no ser que el contribuyente reanude cualquier actividad económica en los tres años siguientes a la fecha de cese en la actividad.

¿Cómo se calcula la ganancia o pérdida patrimonial en caso de que se transmita el bien desafecto?

Si el elemento transmitido no está afecto a la actividad económica, la ganancia o pérdida patrimonial que se produce se calcula conforme al régimen general previsto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales no afectos a la actividad económica[52], con las consecuencias que ello tiene tanto a la hora de integrar y compensar en la base imponible del ahorro, como a la hora de aplicar los coeficientes de actualización del valor de adquisición y coeficientes de reducción de la ganancia patrimonial por transcurso del tiempo y establecer los tipos de gravamen.

52 Véase el capítulo 6 "Ganancias y pérdidas patrimoniales".

Si un bien patrimonial se transmite después de haber sido desafectado, el valor de adquisición del bien se actualizará aplicando el coeficiente de actualización[53] que corresponda a la fecha de la desafectación.

Además, si el bien patrimonial transmitido después de haber sido desafectado lo hubiera adquirido el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994, el importe de las ganancias patrimoniales se determinará con arreglo a lo establecido en el Capítulo V, del Título IV de la Norma Foral 10/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 1 de enero de 2007, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2007 se reducirá de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria primera de la Norma Foral 10/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo establecido en esta disposición transitoria no será de aplicación a las transmisiones de elementos patrimoniales que hayan estado afectos a una actividad económica del contribuyente cuando la misma actividad se continúe ejerciendo bajo otra titularidad.

RESUMEN: afectación-desafectación
Ganancia o pérdida patrimonial DENTRO del rendimiento de la actividad económica.
a) Transmisión (venta, permuta…) de elementos afectos a actividades económicas.
b) Si se desafectan elementos patrimoniales y se transmiten antes de los tres años siguientes.
c) Transmisión de elementos patrimoniales cuando se ha cesado en la actividad económica, pero se ha reiniciado cualquier otra actividad económica dentro de los tres años siguientes al cese.
Ganancia o pérdida patrimonial AL MARGEN de la actividad económica.
a) Transmisión de elementos no afectos a actividades económicas.
b) Si se afectan elementos patrimoniales y se transmiten antes de los tres años siguientes.
c) Transmisión de elementos patrimoniales cuando se ha producido el cese en la actividad económica.

RESUMEN:

– El "afectar" o "desafectar" bienes a la actividad económica del contribuyente no altera su patrimonio, siempre que dichos bienes continúen formando parte de su patrimonio. Por lo que, hay que transmitir los bienes para que exista ganancia o pérdida patrimonial.

– Para que se entienda que hay desafectación, se pueden transmitir los bienes a partir de los tres años de haber sido desafectados.

– Para que se entienda que hay afectación, se pueden transmitir los bienes tres años después de haber sido afectados o si se transmiten antes de los tres años debe reinvertirse el importe de la venta.

– Si se cesa en la actividad, se entenderá que antes se han desafectado los bienes. Sin embargo, no se entenderá de esa forma, si se reanuda el ejercicio de cualquier actividad en el plazo de los tres años siguientes contados desde la fecha de cese.

53 Véase, dentro del capítulo 6 "Ganancias y pérdidas patrimoniales", el apartado 6.2.2 en el que se indican los coeficientes de actualización del valor de adquisición.

5.7.4 ¿Cómo se calcula la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales afectos?

La transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica y pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial de la citada actividad puede originar ganancias o pérdidas patrimoniales que, junto con los rendimientos computables y los gastos deducibles, constituyen otro componente del rendimiento neto de la actividad.

El importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a actividades económicas se cuantificará conforme a lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

El cálculo de la ganancia o pérdida de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad, se realiza en las tres fases siguientes:

1. Calcular el resultado de la transmisión.
2. Hacer la corrección monetaria del resultado de la transmisión, si éste es positivo.
3. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que hay que incluir en el rendimiento neto.

5.7.4.1 Primera fase: ¿Cómo se calcula el resultado de la transmisión?

Con carácter general, el resultado positivo o negativo derivado de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad viene determinado por la diferencia entre estos dos valores:

I. Valor de transmisión. Es el importe real por el que dicha transmisión se realice, deducidos los gastos inherentes a la transmisión, si hubiesen sido satisfechos por el transmitente.

II. Valor neto del elemento patrimonial. Este valor está constituido por cuatro partidas positivas y una negativa, que son las siguientes:

a) PARTIDAS POSITIVAS

- Coste de adquisición: Dicho coste será la suma de estos tres:

  – El importe real por el que se ha comprado el elemento transmitido.

  – Los gastos adicionales que se produzcan hasta que se ponga en funcionamiento.

  – Los gastos financieros efectuados antes de la entrada en funcionamiento del bien que, siendo susceptibles de activación según el Plan General de Contabilidad, hubieran sido capitalizados o activados.

- Coste de producción: Si el elemento transmitido ha sido producido por la empresa, se tomará como valor de adquisición la suma de estos dos:

  – Coste de adquisición de las materias primas consumidas y demás elementos incorporados.

  – Parte proporcional de los costes directos e indirectos que deban imputarse a su producción.

  Los impuestos indirectos inherentes a la adquisición del elemento patrimonial o a su producción sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no se puedan recuperar directamente de la Hacienda Pública.

- Valor de afectación: Si la afectación de elementos patrimoniales a las actividades económicas se ha hecho después de adquirirlos, se tomará como valor de adquisición, el valor de compra.

- Coste de las inversiones y mejoras realizadas en el elemento transmitido.

a) PARTIDA NEGATIVA

Cuando se trate de elementos patrimoniales amortizables, la partida negativa será el importe de las amortizaciones correspondientes.

RESUMEN
Coste de adquisición o coste de producción o valor de afectación
+ Inversiones y mejoras
- Amortizaciones _____.
Valor neto del elemento patrimonial

5.7.4.2 Segunda fase: ¿Cómo hacer la corrección monetaria del resultado de la transmisión, si éste es positivo?

Si la diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto del elemento patrimonial es positiva (ganancia patrimonial), se le restará, hasta el límite de dicha renta positiva (ganancia patrimonial), la depreciación monetaria originada por el tiempo transcurrido desde el momento de su adquisición o afectación, o en su caso desde la última actualización de balances (realizada el 31.12.12), hasta el día de su transmisión.

La corrección monetaria sólo puede aplicarse cuando se cumplan estas dos condiciones:

- Que el resultado de la transmisión sea positivo (ganancia patrimonial).
- Que dicha ganancia derive de una transmisión de elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad.

ATENCIÓN: Si la diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto del elemento patrimonial arroja un resultado negativo (pérdida patrimonial), entonces NO se le restará la depreciación monetaria.

La corrección monetaria se realizará de acuerdo con las dos reglas siguientes:

a) Aplicación de coeficientes de corrección monetaria.

b) Cálculo del importe de la depreciación monetaria.

a) Primera regla: ¿Cuáles son los coeficientes de corrección monetaria para el año 2022?

Los coeficientes de corrección monetaria aplicables para las transmisiones realizadas en el ejercicio son:

Año de adquisición, producción, afectación del bien o realización de la mejora	Coeficiente
Antes del 1-01-1984	2,627
1984	2,386
1985	2,203
1986	2,074
1987	1,975
1988	1,887

1989	1,797
1990	1,727
1991	1,669
1992	1,619
1993	1,605
1994	1,573
1995	1,501
1996	1,448
1997	1,424
1998	1,482
1999	1,429
2000	1,333
2001	1,314
2002	1,292
2003	1,273
2004	1,257
2005	1,234
2006	1,211
2007	1,169
2008	1,141
2009	1,129
2010	1,126
2011	1,112
2012	1,103
2013	1,096
2014	1,096
2015	1,090
2016	1,083
2017	1,064
2018	1,049
2019	1,036
2020	1,027
2021	1,020
2022	1,000

Los citados coeficientes se aplicarán sobre estas dos magnitudes:

1. Sobre el precio de adquisición o coste de producción o valor de afectación, teniendo en cuenta el año en que el contribuyente compró, produjo o afectó o en su caso desde la última actualización de balances (realizada el 31.12.12), el elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que estas se hubieran realizado.

2. Sobre las amortizaciones contabilizadas, teniendo en cuenta el año en que se realizaron.

   ATENCIÓN: Sin embargo, en aquellos periodos impositivos en los que los empresarios o profesionales no hubieran podido deducir expresamente la amortización por la modalidad de estimación de rendimientos utilizada, se tomará, a estos efectos, la amortización resultante de aplicar los coeficientes mínimos que resulten de los periodos máximos a que se refiere la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

b) Segunda regla: ¿Cómo se calcula el importe de la depreciación?

Después de aplicar los coeficientes de corrección monetaria, se procederá a calcular el importe de la depreciación monetaria del elemento patrimonial transmitido. Dicho importe viene determinado por la diferencia entre:

- Valor neto actualizado del bien
- Valor neto del bien.

5.7.4.3 Tercera Fase ¿Cual es el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que hay que incluir en el rendimiento neto?

La ganancia patrimonial que debe incluirse en el rendimiento neto de la actividad económica viene calculado por la diferencia entre el resultado de la transmisión y el importe de la depreciación monetaria.

La ganancia patrimonial resultante con la corrección monetaria debe ser siempre una cantidad positiva o cero. En caso de que existiera pérdida patrimonial la cantidad que debe incluirse en el rendimiento neto de la actividad económica es la que resulte de la diferencia negativa entre el valor de transmisión y el valor neto del elemento patrimonial al no ser aplicable la corrección monetaria.

Por lo tanto, el rendimiento neto de la actividad económica está compuesto por la suma de estos dos elementos:

- El rendimiento ordinario.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes afectos a la actividad.

A estos efectos, por rendimiento ordinario debe entenderse el resultado de aplicar las reglas establecidas para cada modalidad de estimación de rendimientos, antes de la sumarle las citadas ganancias y pérdidas patrimoniales.

5.7.5 ¿Qué beneficio fiscal tiene la reinversión del importe obtenido en la transmisión de elementos afectos?

ATENCIÓN: Es una opción que debe ejercitarse con la presentación de la autoliquidación. Esta opción puede modificarse siempre que no se hubiera realizado requerimiento administrativo al efecto.

Puede no integrarse en la base imponible las rentas positivas obtenidas, una vez corregidas en la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, afectos a la actividad económica. Para ello deben cumplirse estas condiciones:

- Que se produzca una reinversión del importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado, material o inmaterial, afectos también a la actividad económica. Esta reinversión se tiene que producir en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores a la misma. La reinversión se entenderá materializada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión da derecho a la exención de la parte de ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda a la cantidad invertida.

- Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer afectos a la actividad económica, salvo pérdidas justificadas, durante cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, desde que se materialice la reinversión, excepto que su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, que se aplique, fuere inferior.

¿Qué ocurre cuando se incumplen alguna de las condiciones?

Se pueden dar dos situaciones:

- Incumplimiento del plazo de reinversión.

  Si no se realiza la reinversión en el plazo señalado, deberán ingresarse en el ejercicio en que vence dicho plazo, la parte de la cuota íntegra que hubiese correspondido en el caso de que no se hubiera aplicado la exención más el 15%.

  Cuando se trate de entidades sometidas a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, la parte de base imponible que hubiese correspondido a las rentas positivas obtenidas, deberá ser objeto de imputación a sus socios[54], en el periodo impositivo en que venció el plazo para realizar la reinversión.

- Incumplimiento del mantenimiento de la reinversión.

  La transmisión de los elementos patrimoniales antes de la finalización del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no integrada, excepto que el importe obtenido sea objeto nuevamente de reinversión en los términos anteriormente expuestos.

Incompatibilidad de este régimen con cualquier otro beneficio fiscal

La aplicación de la exención por reinversión de beneficios extraordinarios será incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización, amortización conjunta y la amortización acelerada.

5.8 ¿Cómo se calculan los rendimientos estimados?

Cuando el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio bienes, derechos o servicios objeto de su actividad económica, para calcular el rendimiento neto de dicha actividad se tendrá en cuenta el valor normal en el mercado de los citados bienes, derechos o servicios.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes, derechos y servicios, se tendrá en cuenta el de mercado.

54 Véase la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

5.9 ¿Con qué criterio se hará la imputación temporal?

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, además de las especialidades contenidas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

a) Criterio general de imputación fiscal: Principio del devengo

Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

ATENCIÓN: El "principio del devengo", quiere decir, que si el contribuyente realiza en el año 2022 la entrega del bien o la prestación de servicio, los ingresos que pudiera obtener tiene que incluirlos en la declaración fiscal correspondiente a ese año, con independencia del año en que cobre (pudiera ser que cobrase el año 2023).

No obstante lo anterior, los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o los ingresos imputados en la mencionada cuenta en un periodo impositivo anterior al que corresponda, se computaran en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del principio del devengo.

b) Criterios especiales de imputación fiscal

Se regulan seis supuestos:

1. Operaciones a plazos o con precio aplazado

   Las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se vayan cobrando, a no ser que el contribuyente decida aplicar el criterio del devengo.

   Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega del bien y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

   En caso de endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida en dicho momento la renta pendiente de imputación.

   Lo previsto en este apartado se aplicará sin tener en cuenta la forma en que se hayan contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

2. Dotaciones a fondos internos para la cobertura de contingencias análogas a los planes de pensiones

   Las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones[55] y de las Normas Forales que regulan el régimen fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, serán imputables en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará en el caso de las contribuciones para la cobertura de contingen-

55 Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

cias análogas a las de los planes de pensiones que no hubiesen resultado deducibles.

3. Recuperación de valor de los elementos patrimoniales cuyo valor haya sido corregido

   La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, ya sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma.

   La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hayan sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

4. Criterio de imputación de "cobros y pagos"

   Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas a las que apliquen la modalidad simplificada del método de estimación directa para calcular su rendimiento neto, podrán optar por el criterio de "cobros y pagos" con el fin de efectuar la imputación temporal de los ingresos y los gastos de su actividad, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Que no supongan cambios en la calificación fiscal de los ingresos o los gastos.
- Que el contribuyente manifieste que opta por el criterio de "cobros y pagos" al presentar la declaración correspondiente al ejercicio en que deban surtir efectos.
- Que, en ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal traigan como consecuencia que algún gasto o ingreso quede sin computar. En tal caso se practicará la oportuna regularización, antes de cambiar el criterio de imputación temporal.
- El criterio de imputación ha de ser el mismo para todos los ingresos y gastos de la actividad económica a la que se aplique este criterio.

  ATENCIÓN: Se entenderá que la Administración Tributaria aprueba este criterio por el sólo hecho de que el contribuyente así lo manifieste en la correspondiente declaración, y se mantendrá durante un plazo mínimo de tres años.

5. Cambio de residencia al extranjero

   En caso de que se pierda la condición de contribuyente por cambiar de residencia al extranjero, todas las rentas pendientes de ser imputadas deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto. En tal caso, se hará una declaración liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

   Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o a otro Estado del espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, el o la contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

6. Fallecimiento

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

5.10 Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del régimen de estimación directa deberán llevar una contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, así como los registros auxiliares establecidos o que se establezcan a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
2. Si la actividad económica no tiene carácter mercantil según el Código de Comercio, o si el rendimiento de la actividad se calcula por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, el contribuyente deberá llevar los siguientes libros registros:

- Libro registro de ventas e ingresos.
- Libro registro de compras y gastos.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro de caja.

3. Los contribuyentes y entidades en régimen de atribución de rentas que ejerzan actividades profesionales deberán llevar los siguientes libros registros:

- Libro registro de ingresos.
- Libro registro de gastos.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro de caja.
- Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que determinen su rendimiento neto mediante el método del Régimen Transitorio, deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las siguientes facturas y justificantes:

- Facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora del deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

  ATENCIÓN: Lo dispuesto anteriormente se entiende sin perjuicio de la emisión, conservación o llevanza de los justificantes o registros que permitan comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Obligaciones especiales

Respecto a las obligaciones contables y registrales, se establece las siguientes especialidades:

1. Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, independientemente de la distribución que de los resultados realicen entre sus miembros.

   Idéntica regla a la establecida en el párrafo anterior se aplicará a las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio que desarrollen actividades económicas, con independencia de las reglas sobre la atribución de sus rendimientos.

2. Los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio no estarán obligados a llevar los libros registro indicados anteriormente.

3. El contribuyente deberá diligenciar los libros registros de cada actividad independiente, excepto los libros exigidos por el Código de Comercio. Para ello, el contribuyente rellenará el apartado especial que aparece en el modelo de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con los siguientes datos: número de volúmenes, número de folios utilizados, número de asientos realizados en el periodo impositivo y fecha del último asiento realizado.

4. Los contribuyentes y entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen varias actividades llevarán libros independientes para cada una de ellas, y en el primer folio harán constar la actividad a que se refiere el libro.

5. Los libros o registros que, para cumplir con las obligaciones registrales o contables establecidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, deban llevar los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las entidades en régimen de atribución de rentas podrán ser utilizados a efectos de este Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que se ajusten a los requisitos exigidos.

6. Si los libros, facturación o registros que fiscalmente puedan exigirse se llevan con medios informáticos, se deberán conservar, además, los ficheros magnéticos siguientes:

- Ficheros de datos, tanto históricos como maestros, generados por sus aplicaciones informáticas, de los cuales se deriven los libros a cumplimentar.
- Ficheros de programas, con los cuales se procesan los ficheros de datos anteriores.

7. Será válida la realización de anotaciones por cualquier medio idóneo sobre hojas que después deberán ser encuadernadas correlativamente para formar los libros registro obligatorios. Los libros registro deberán tener sus folios numerados correlativamente dejando en blanco el primer folio inmediatamente siguiente a la última anotación de cada periodo. Los demás espacios en blanco deberán estar convenientemente anulados.

RESUMEN: Obligaciones contables y registrales según el sistema utilizado para determinar el rendimiento neto de la actividad económica

Sistema		Actividad		Obligaciones contables y registrales	
Estimación directa	Modalidad normal	Actividad empresarial	La actividad económica si tiene carácter mercantil	Según el Código de Comercio	Diario Inventarios Cuentas Anuales
				Según el Impuesto sobre Sociedades	Registro de compras Registro de ventas e ingresos Registro de cobros y pagos Registro de gastos
			La actividad económica no tiene carácter mercantil	Libro registro de ventas e ingresos Libro registro de compras y gastos Libro registro de bienes de inversión Libro de caja	
	Modalidad simplificada	Actividad empresarial		Libro registro de ventas e ingresos Libro registro de compras y gastos Libro registro de bienes de inversión Libro de caja	
		Régimen Transitorio		Libro Registro de ventas e ingresos Las facturas se numerarán por orden de fechas y se agruparán por trimestres	
	Modalidad normal/ simplificada	Actividad profesional		Libro registro de ingresos Libro registro de gastos Libro registro de bienes de inversión Libro de caja Libro registro de provisiones de fondos y suplidos	

Obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal (TicketBAI)

Obligación de utilizar un sistema informático que garantice la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicio:

1. Las personas físicas que desarrollen actividades económicas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24 de esta norma foral, estarán obligadas, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a utilizar un sistema informático que garantice la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros informáticos que documenten todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, a través del cumplimiento de los requisitos que se enumeran a continuación:

a) Por las entregas de bienes y prestaciones de servicios deberá generar un fichero informático firmado de forma electrónica, en el formato, con el contenido y con las características que se especifiquen reglamentariamente, con carácter previo a la expedición de la factura o justificante de sus operaciones.

En particular, el fichero informático al que hace referencia esta letra deberá contener, entre otra información:

a') La identificación de la factura o justificante inmediatamente anterior a la que documente la operación.

b') Los datos de la factura o justificante de la operación realizada, salvaguardando los protegidos en virtud de lo previsto en el artículo 9 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.

c') La identificación del sistema informático o software utilizado que cumpla los requisitos previstos en el apartado 2 siguiente, así como de la persona o entidad desarrolladora del mismo.

b) Deberá enviar a la Administración tributaria cada fichero informático generado según lo dispuesto en la letra a) anterior de forma inmediata.

c) Deberá incluir un código identificativo de la factura o justificante y un código «QR», en la factura o justificante de la operación.

Asimismo, estarán sometidas a la obligación prevista en este apartado las entidades en régimen de atribución de rentas y las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio que desarrollen actividades económicas, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar a sus miembros.

2. Para el cumplimiento de la obligación establecida en el apartado anterior, los contribuyentes deberán utilizar:

a) La aplicación informática puesta a disposición por la Diputación Foral de Gipuzkoa a tal efecto, con las condiciones y límites que se establezcan reglamentariamente, o.

b) Un software que se encuentre inscrito en el registro constituido a estos efectos, que deberá haber sido desarrollado por una persona o entidad que se encuentre asimismo inscrita en dicho registro y que haya suscrito una declaración responsable.

La inscripción, modificación de la misma y baja en el registro al que se refiere esta letra se producirá en los términos que se dispongan reglamentariamente.

En los casos en los que sea el propio contribuyente quien desarrolle el software al que hace referencia esta letra b) será este quien deberá suscribir la declaración responsable e inscribir el software en el mencionado registro.

3. Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales en relación con la obligación prevista en el apartado 1 anterior, para los casos en que la emisión de la factura se realice por las personas o entidades destinatarias de las operaciones o por terceras personas.

4. La Administración tributaria pondrá a disposición de las personas o entidades destinatarias de las facturas o justificantes la opción de verificar el cumplimiento de las obligaciones previstas en el citado apartado 1 por parte de los obligados tributarios emisores de dichas facturas o justificantes.

Reglamentariamente se desarrollará la forma en que se llevará a cabo dicha verificación.