12
Cuota líquida y deducciones

12.1 Concepto de cuota líquida

12.2 Cuota Líquida

12.3 Deducciones familiares y personales

- 12.3.1 Deducción por descendientes (hijos, nietos, bisnietos...)
- 12.3.2 Deducción por abonar a los hijos anualidades por alimentos
- 12.3.3 Deducción por ascendientes (padres, abuelos, bisabuelos)
- 12.3.4 Deducción por discapacidad o dependencia
- 12.3.5 Deducción por edad
- 12.3.6 ¿Cómo se determina la situación personal y familiar?

12.4 Deducción por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad

12.5 Deducciones por vivienda habitual

- 12.5.1 Deducción por alquiler de vivienda habitual
- 12.5.2 Deducción por adquisición de vivienda habitual

12.6 Deducciones para el fomento de las actividades económicas

- 12.6.1 Deducción por inversiones y otras actividades
- 12.6.2 Deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora
- 12.6.3 Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.
- 12.6.4 Deducción por financiación a entidades con alto potencial de crecimiento.
- 12.6.5 Deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras.
- 12.6.6 Deducción extraordinaria para el apoyo a la reanudación del desarrollo de actividades económicas especialmente afectadas como consecuencia de la COVID-19
- 12.6.7 Deducción para la trasformación digital del comercio minorista.
- 12.6.8 Deducción para el fomento de la implantación de un sistema informático que garantice la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- 12.6.9. Anticipo de deducciones para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI (KTB-Kenkariback)

12.7 Deducciones por donativos

- 12.7.1 Por actividades de mecenazgo

12.8 Otras deducciones

- 12.8.1 Deducción por doble imposición Internacional
- 12.8.2 Deducción por cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores y por cuotas y aportaciones a partidos políticos
- 12.8.3 Deducciones en régimen de transparencia fiscal internacional

12.9 Justificación documental

12.1 Concepto de cuota líquida

Se considera como cuota líquida la cantidad que se obtiene al restar a la cuota íntegra el importe de las deducciones que procedan

12.2 Cuota Líquida

En ningún caso la cuota líquida podrá ser negativa.

RESUMEN

Cuota líquida = Cuota íntegra – Deducciones

Las **deducciones** pueden ser de los siguientes tipos:

- Deducción general.
- Deducciones familiares y personales.
- Deducción por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad.
- Deducciones por vivienda habitual.
- Deducciones para el fomento de las actividades económicas.
- Deducciones por donativos.
- Otras deducciones.

12.3 Deducciones familiares y personales

Dentro de este apartado se regulan estas seis deducciones:

- Por descendientes.
- Por abono a los hijos de anualidades por alimentos.
- Por ascendientes.
- Por discapacidad o dependencia.
- Por edad.

Vamos a estudiarlas una por una.

12.3.1 Deducción por descendientes (hijos, nietos, bisnietos...)

¿Cuánto se deduce?

Por cada descendiente que conviva con el contribuyente se deducirán:

- **603,00 euros** anuales por el primero.
- **747,00 euros** anuales por el segundo.
- **1.26100 euros** anuales por el tercero.
- **1.490,00 euros** anuales por el cuarto.
- **1.946,00 euros** anuales por el quinto y por cada uno de los sucesivos.

ATENCIÓN: Si el descendiente es **menor de 6 años,** estos importes se incrementarán en **347,00 euros** anuales.

Condiciones

- Que los descendientes **no tengan más de treinta años**, salvo que se trate de discapacitados o dependientes con derecho a deducción (invidentes, mutilados o inválidos, físicos o psíquicos).
- Que los descendientes **no tengan rentas anuales**, sin incluir las exentas, superiores a 13.370,00 euros[89] en el periodo impositivo de que se trate, o que no formen parte de otra unidad familiar en la que cualquiera de sus miembros tenga rentas anuales, sin incluir las exentas, superiores a 13.370,00 euros[90] en el periodo impositivo de que se trate.
- Que los descendientes **no presenten la declaración, o que no estén obligados a presentar declaración,** por este impuesto correspondiente al periodo impositivo de que se trate.

¿Cómo se prorratea la deducción?

- Cuando los descendientes convivan con varios ascendientes del mismo grado (por ejemplo, con el padre y la madre), la deducción se prorrateará y se dividirá a partes iguales entre estos ascendientes.
- Si, por el contrario, estos descendientes conviven con ascendientes de distinto grado de parentesco (padres y abuelos, por ejemplo), sólo tendrán derecho a esta deducción los ascendientes de grado más próximo (padres). En este caso la deducción también se prorrateará y se dividirá a partes iguales entre ellos. Sin embargo, si ninguno de los ascendientes más próximos tienen rentas anuales superiores a 13.370,00 euros[91], la deducción pasará a los ascendientes de grado más lejano.
- En los casos en que, por decisión judicial se esté obligado al mantenimiento económico de los descendientes, la deducción se practicará en la declaración del progenitor de quien dependa el mantenimiento económico del descendiente si tal carga es asumida exclusivamente por él, o se practicará por mitades en la declaración de cada progenitor siempre que el mantenimiento económico del descendiente dependa de ambos. En estos supuestos se estará a lo dispuesto por la autoridad judicial competente y deberá acreditarse la realidad y efectividad del referido mantenimiento económico.

Tutela y acogimiento

Las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela o acogimiento formalizado ante la entidad pública con competencia en materia de protección de menores tendrán el mismo tratamiento que los descendientes.

Ejemplo

¿Se puede deducir por hijos y otros descendientes en los siguientes supuestos? En todos los casos los descendientes conviven con sus ascendientes.

1. Hijo de 17 años con una renta anual de 14.500,00 euros.

   Solución: No da derecho a deducción porque sus rentas anuales superan el salario mínimo interprofesional de 13.370,00 euros.

2. Hija de 26 años, casada, sin ingresos, con un hijo de 2 años. Su marido únicamente ha percibido 4.207,08 euros en el año 2021 por prestación de desempleo.

   Solución: La hija de 26 años da derecho a deducción porque aunque está casada y forma parte de otra unidad familiar su marido no percibe rentas superiores a 13.370,00 euros. Además, los padres de esta hija podrán deducir por el nieto, ya que los ingresos de los padres del niño son inferiores a 13.370,00 euros. En

89 Esta cantidad corresponde al salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 817/2021, de 28 de septiembre.

90 Esta cantidad corresponde al salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 817/2021, de 28 de septiembre.

91 Esta cantidad corresponde al salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 817/2021, de 28 de septiembre.

este caso, la deducción será de 1.697,00 euros: 603,00 € (deducción por la hija) más 747,00 € (deducción por el nieto) y 347,00 € (por el nieto menor de 6 años).

3. Hijo de 25 años que obtiene rentas por 2.704,55 euros y presenta la declaración.

   Solución: No da derecho a la deducción al haber presentado la declaración.

4. Hijo de 31 años, dependiente y sin rentas.

   Solución: Da derecho a la deducción.

5. Hijo sin rentas que cumplió 30 años el 1 de febrero de 2021.

   Solución: No da derecho a la deducción porque a fecha de devengo del Impuesto (31 de diciembre) tiene 30 años.

6. Cónyuges que conviven con cinco hijos de las siguientes edades: 10, 15, 18, 20 y 23 años, todos ellos solteros, ninguno de los cuales percibe rentas. Además, son tutores de su sobrino de 12 años.

   Solución: Los seis cumplen las condiciones que dan derecho a la deducción por descendientes. Ahora bien, al convivir simultáneamente con ambos declarantes, éstos deberán dividir la deducción a partes iguales en sus respectivas declaraciones individuales. En este caso:

Deducción		Declaración del padre	Declaración de la madre
Por el primero	603,00	301,50	301,50
Por el segundo	747,00	373,50	373,50
Por el tercero	1.261,00	630,50	630,50
Por el cuarto	1.490,00	745,00	745,00
Por el quinto y sucesivos	2 x 1.946,00	1.946,00	1.946,00
Importe total de deducción		3.996,50	6.996,50

7. Dos cónyuges separados, la madre vive con el hijo de 17 años. El padre contribuye al mantenimiento económico del hijo en virtud de sentencia judicial.

   Solución: El hijo da derecho a deducción. Ahora bien, la deducción se dividirá a partes iguales en la declaración de cada progenitor.

12.3.2 Deducción por abonar a los hijos anualidades por alimentos

Por alimento se entiende todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y educación.

¿Cuánto se deduce?

El contribuyente podrá deducir un **15%** de las cantidades abonadas por alimentos, con los siguientes límites:

- **180,90 euros** anuales por el primero de los hijos.
- **224,10 euros** anuales por el segundo de los hijos.
- **378,30 euros** anuales por el tercero de los hijos.
- **447,00 euros** anuales por el cuarto de los hijos.
- **583,80 euros** anuales por el quinto y por cada uno de los sucesivos hijos.

Condiciones

Para tener derecho a esta deducción es necesario que el contribuyente satisfaga las anualidades por alimentos a favor de sus hijos por decisión judicial.

Ejemplo

Supongamos que usted está divorciado y que tienen un hijo de 11 años que convive con su ex cónyuge. Según el convenio aprobado judicialmente, usted debe pagar 1.500,00 euros anuales en concepto de anualidades por alimentos en favor de su hijo. Por tanto, las deducciones a las que usted tiene derecho son las siguientes:

Por descendiente	603,00 € / 2	301,50 €
Por abono de anualidades por alimentos	15% (1.500,00 €) (con límite de 180,90 €)	180,90 €

12.3.3 Deducción por ascendientes (padres, abuelos, bisabuelos...)

¿Cuánto se deduce?

Por cada ascendiente que conviva con el contribuyente de forma continua y permanente durante todo el año se podrán deducir **289,00 euros**.

A efectos de aplicar esta deducción, se asimilan a la convivencia descrita anteriormente los supuestos en que el descendiente satisfaga de su propio patrimonio cantidades a residencias donde el ascendiente viva de forma continuada y permanente durante todo el año natural.

Condiciones

- Que el ascendiente no tenga rentas anuales, sin incluir las exentas, superiores a **13.370,00**[92] **euros** en el periodo impositivo de que se trate.
- Que el ascendiente **no forme parte de una unidad familiar** en la que cualquiera de sus miembros tenga rentas anuales, sin incluir las exentas, **superiores a 13.370,00**[93] **euros** en el periodo impositivo de que se trate.
- Que los ascendientes **no presenten la declaración, o que no estén obligados a presentar declaración,** por este impuesto correspondiente al periodo impositivo de que se trate.

¿Cómo se prorratea la deducción?

- Cuando los ascendientes convivan con varios descendientes del mismo grado (por ejemplo, hijos), la deducción se prorrateará y se dividirá a partes iguales entre estos descendientes.
- Si, por el contrario, estos ascendientes conviven con descendientes de distinto grado de parentesco (hijos y nietos, por ejemplo), sólo tendrán derecho a esta deducción los descendientes de grado más próximo (hijos). En este caso la deducción también se prorrateará y se dividirá a partes iguales entre ellos. Sin embargo, si ninguno de los descendientes más próximos tienen

92 Esta cantidad corresponde al salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 817/2021, de 28 de septiembre.

93 Esta cantidad corresponde al salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 817/2021, de 28 de septiembre.

rentas anuales superiores a 13.370,00[94]euros, la deducción pasará a los descendientes de grado más lejano.

- Si los ascendientes viven en centros residenciales, la deducción se practicará por los descendientes de grado más próximo que acrediten haber satisfecho cantidades para sufragar los gastos de estancia del ascendiente en dichos centros. En los supuestos de existir varios descendientes de igual grado que sufraguen dichos gastos, la deducción se prorrateará y practicará entre todos ellos por partes iguales.

Ejemplo

Imaginemos que usted tiene 76 años, unas rentas anuales de 4.808,10 euros, y convive con sus tres hijos, mayores de edad.

Como sabemos, se puede deducir 289,00 euros por cada ascendiente. En este caso, como el ascendiente convive con tres hijos, se divide esa cantidad entre tres:

	Deducción
Primer hijo	96,33 €
Segundo hijo	96,33 €
Tercer hijo	96,33 €

12.3.4 Deducción por discapacidad o dependencia

Se aplicará la siguiente deducción en función del grado de minusvalía o dependencia y de la necesidad de ayuda de tercera persona:

Grado de minusvalía y necesidad de ayuda de tercera persona	Deducción
Igual o superior al 33% e inferior al 65% de discapacidad.	867,00 €
Igual o superior al 65% de minusvalía. Dependencia Moderada	1.224,00 €
Igual o superior al 75% de minusvalía y obtener entre 15 y 39 puntos de ayuda de tercera persona. Dependencia Severa	1.428,00 €
Igual o superior al 75% de minusvalía y obtener 40 o más puntos de ayuda de tercera persona. Gran Dependencia	2.040,00 €

Condiciones

- La persona discapacitada o dependiente tiene que ser el propio contribuyente, o un descendiente, ascendiente, cónyuge o pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, o pariente colateral hasta el cuarto grado inclusive. En este caso, los parientes, cualquiera que sea su edad, deben convivir con el contribuyente y no tener rentas anuales, sin incluir las exentas, superiores a 26.740 euros[95] en el periodo impositivo de que se trate.
- A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se asimila a la convivencia con el contribuyente la situación de las personas discapacitadas o dependientes que se encuentren en centros residenciales, siempre que se acredite que el contribuyente ha sufragado los gastos de estancia de la persona discapacitada en dichos centros.
- El grado de minusvalía y los puntos de ayuda de tercera persona se medirán de acuerdo con lo establecido en los anexos I y II del Real Decreto 1.971/1999, de 23 de diciembre.
- Esta deducción es compatible con las de los apartados anteriores (descendientes, ascendientes, alimentos).
- Si la persona con discapacidad o dependencia presenta declaración por este impuesto podrá optar entre practicar la deducción en su totalidad en dicha declaración o que se la practique en su totalidad el contribuyente con quien conviva. En el caso de que se opte por esta segunda posibilidad y la persona discapacitada convive con varios contribuyentes, la deducción se prorrateará y practicará por partes iguales cada uno de estos contribuyentes. Esta opción se deberá realizar al presentar la autoliquidación, pero podrá modificarse, siempre que no se hubiera realizado requerimiento administrativo al efecto.

Tutela y acogimiento

Asimismo se podrá deducir cuando el discapacitado o dependiente se encuentre bajo la tutela del contribuyente o acogimiento formalizado ante la entidad pública con competencia en materia de protección de menores. Para ello, es necesario que se cumplan las condiciones de renta y de grado de invalidez señaladas en este apartado.

Asimismo, por cada persona de edad igual o superior a 65 años que no estando incluida en la relación de familiares o asimilados contemplados anteriormente, tenga ingresos inferiores a 26.740 euros[96], sin incluir las rentas exentas, y conviva con el contribuyente, se aplicarán las deducciones establecidas en este apartado, atendiendo al grado de minusvalía y de necesidad de ayuda de tercera persona.

Ejemplo

Supongamos que usted tiene en el año una renta de 14.000 euros. Además es discapacitado con un grado de minusvalía del 33%. Convive con dos personas:

- Por un lado, su padre, un hombre de 70 años que tiene un grado de minusvalía del 70% y que no tiene rentas durante el año 2021.
- Por otro, un amigo de la familia de 68 años, que tiene un grado de minusvalía del 80% y necesita la ayuda de otra persona para realizar los actos más esenciales (45 puntos de ayuda de tercera persona). Además no tiene rentas durante el año 2021.

¿A que deducciones tiene usted derecho?

Por ser usted minusválido		867,00 €
Por su padre minusválido	Por ascendiente	289,00 €
	Por discapacidad	1.224,00 €
Por una persona mayor de 65 años discapacitada que convive con usted		2.040,00 €
TOTAL		4.420,00 €

94 Esta cantidad corresponde al salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 817/2021, de 28 de septiembre.

95 Estos familiares no deben tener rentas superiores al doble del salario mínimo interprofesional en el periodo impositivo de que se trate. El salario mínimo interprofesional asciende a 13.370,00 euros según dispone el Real Decreto 817/2021, de 28 de septiembre.

96 Las rentas del discapacitado no pueden superar el doble del salario mínimo interprofesional en el periodo impositivo de que se trate. El salario mínimo interprofesional asciende a 13.370,00 euros según dispone el Real Decreto 817/2021, de 28 de septiembre.

12.3.5 Deducción por edad

¿Cuánto se deduce?

Es una deducción que varía en función de la edad, de la base imponible total (general + ahorro) **minorada** en el importe de las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos (con excepción de las fijadas a favor de los hijos del contribuyente) aplicadas a ambas bases imponibles, y del tipo de tributación.

– Si el tipo de tributación es **individual** el importe de la deducción es el siguiente:

Edad	Base I. minorada <20.000	Base I. minorada entre 20.000 y 30.000	Base I. minorada > 30.000
> 65	346 €	346 - 0,0346 x (Base imponibleT-20.000)	0 €
> 75	632 €	632 - 0,0632 x (Base imponibleT-20.000)	0 €

– Si el tipo de tributación es **conjunta** el importe de la deducción es el siguiente:

Edad	Base I. minorada <35.000	Base I. minorada >35.000
> 65	346 €	0 €
> 75	632 €	0 €

12.3.6 ¿Cómo se determina la situación personal y familiar?

Para determinar las circunstancias personales y familiares que pueden dar derecho a estas deducciones, se tendrá en cuenta la situación existente el día del devengo del impuesto (como regla general, el 31 de diciembre).

Para el cómputo de estas deducciones en ningún caso se efectuará el cálculo proporcional al número de días del año natural en que se hayan dado las circunstancias exigidas para la aplicación de las mismas.

No obstante lo anterior, cuando en el periodo impositivo fallezca la persona que genere el derecho a la deducción, la determinación de las circunstancias personales y familiares que deben tenerse en cuenta para aplicar estas deducciones, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de fallecimiento de dicha persona, sin que el importe de las deducciones se reduzca proporcionalmente hasta dicha fecha.

Ejemplo

Supongamos que usted convive con tres hijos:

- Por un lado, su primer hijo minusválido (con grado de minusvalía del 40%) de 8 años de edad falleció a causa de un accidente de tráfico el 1 de agosto de 2021.
- Su segundo hijo nació el 16 de noviembre de 2015. Por lo tanto el 16 de noviembre de 2021 ha cumplido 6 años.
- Su tercer hijo nació el 1 de diciembre de 2021.

¿A que deducciones tiene usted derecho?

Por su primer hijo minusválido	por descendiente	603,00 €
	por discapacidad	867,00 €
Por su segundo hijo	por descendiente	747,00 €
Por su tercer hijo	por descendiente	1.261,00 €
	por menor de 6 años	347,00 €
TOTAL		3.825,00 €

RESUMEN: Tipos de deducciones

Tipo de deducciones	Cantidades a deducir		
Por descendientes	603,00 euros anuales por el primero		+ 347,00 euros si son menores de 6 años
	747,00 euros anuales por el segundo		
	1.261,00 euros anuales por el tercero		
	1.490,00 euros anuales por el cuarto		
	1.946,00 euros anuales por el quinto y por cada uno de los sucesivos		
Por anualidades	15%	Límites:	180,90 euros anuales por el primero de los hijos 224,10 euros anuales por el segundo de los hijos 378,30 euros anuales por el tercero 447,00 euros anuales por el cuarto 583,80 euros anuales por el quinto y por cada uno de los sucesivos
Por ascendientes	289,00 euros		
Por discapacidad o dependencia	Contribuyente, ascendiente, descendiente, cónyuge, pareja de hecho o pariente colateral hasta el cuarto grado inclusive, o de persona discapacitada o dependiente de 65 o más años que conviva con el contribuyente que no esté incluida en la relación de familiares o asimilados citada:		
	Igual o superior al 33% e inferior a 65% de minusvalía		867,00 euros
	Igual o superior al 65% de minusvalía Dependencia Moderada		1.224,00 euros
	Igual o superior al 75% de minusvalía y entre 15 y 39 puntos de ayuda de tercera persona Dependencia Severa		1.428,00 euros
	Igual o superior al 75% de minusvalía y 40 o más puntos de ayuda a tercera persona Gran Dependencia		2.040,00 euros
Por edad	Importe de la deducción con tipo de tributación **individual**		
	Edad / B.I.m <20.000 / B.I.m 20.000 y 30.000 / B.I.m > 30.000		
	> 65 / 346 € / 346 - 0,0346 x (BI-20.000) / 0 €		
	> 75 / 632 € / 632 - 0,0632 x (BI-20.000) / 0 €		
	Importe de la deducción con tipo de tributación **conjunta**		
	Edad / B.I.m <35.000 / B.I.m > 35.000		
	> 65 / 346 € / 0 €		
	> 75 / 632 € / 0 €		

12.4 Deducción por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad

Los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 30%, con el límite anual máximo de 3.000,00 euros, por las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad.

La deducción a que se refiere el apartado anterior se podrá aplicar por los contribuyentes que tengan con la persona con discapacidad una relación de parentesco en línea directa o colateral, hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge o pareja de hecho de la persona con discapacidad o por aquéllos que lo tuviesen en régimen de tutela o acogimiento.

En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad, titular del patrimonio protegido.

Tratándose de aportaciones no dinerarias se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Las adquisiciones de bienes y derechos que correspondan a las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad a que se refiere el presente apartado, estarán exentas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

12.5 Deducciones por vivienda habitual

Antes de seguir adelante, conviene aclarar el concepto de vivienda habitual.

¿Qué se entiende por vivienda habitual?

Es aquélla en la que el contribuyente reside durante un plazo continuado de **tres años**.

No obstante, se considerará también que la vivienda es habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido estos tres años, el contribuyente fallezca o se vea obligado a cambiar de vivienda por circunstancias tales como la inadecuación de la vivienda al grado de discapacidad del contribuye o de un ascendiente, descendiente, cónyuge o pareja de hecho, que conviva con el contribuyente, o de alguna persona que genera el derecho a practicar deducción de la cuota íntegra del impuesto, casarse, separarse el matrimonio o extinguirse 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, trasladarse por razones laborales, conseguir su primer empleo, obtener otro empleo, circunstancias de carácter económico que impidan satisfacer el pago de la vivienda en el citado plazo, o circunstancias similares justificadas.

ATENCIÓN: No formarán parte del concepto de vivienda habitual, los jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, los garajes y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, excepto en los casos en que los mismos formen con la vivienda una finca registral única.

Si los miembros de la unidad familiar son titulares de más de una vivienda, **sólo uno** de estos inmuebles **se considera como vivienda habitual**. Para ello, se tendrá en cuenta en cuál de ellos tiene la unidad familiar su principal centro de intereses vitales, relaciones personales, sociales y económicas.

Para que una vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente es necesario que éste la habite, de manera efectiva y con carácter permanente, en un plazo de **doce meses**, contados desde que la adquirió o se terminaron las obras. No obstante, se seguirá considerando como vivienda habitual en los dos casos siguientes:

- Cuando fallezca el contribuyente o se produzcan otras circunstancias que impidan que se ocupe la vivienda (bodas, separaciones, traslados de trabajo...).
- Cuando el contribuyente disfrute de otra vivienda habitual por razón de cargo o empleo, y, como consecuencia, no utilice la vivienda que acaba de comprar. En este caso, este plazo de doce meses comenzará a contarse a partir de la fecha del cese en el cargo o empleo.

En el caso de habilitación de locales como vivienda, el plazo de doce meses referido empezará a computar a partir de la fecha del otorgamiento de la licencia de primera utilización u ocupación.

ATENCIÓN: El plazo para la ocupación efectiva y permanente de la vivienda habitual se ampliará en seis meses cuando dicho plazo finalice entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, conforme establece l número 4 del apartado Uno del artículo 19 del Decreto Foral-Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19.

Cuando se apliquen las excepciones previstas, la deducción por adquirir la vivienda habitual se practicará hasta el momento en que se produzcan las circunstancias que obligatoriamente exijan el cambio de vivienda o impidan que la misma se ocupe. Sin embargo, cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, podrá seguir deduciendo por este concepto mientras se mantenga dicha situación y la vivienda siga sin utilizarse.

Este mismo tratamiento se aplicará a los casos en los que el contribuyente perciba cantidades para compensar la necesidad de vivienda, y, además, la vivienda adquirida no la utilicen personas ajenas a su unidad familiar.

Para la aplicación de la exención parcial de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual de personas mayores de 65 años, por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia, y de la exención de la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una vivienda habitual, se entenderá que se está transmitiendo la vivienda habitual cuando, dicha edificación constituya la vivienda habitual del contribuyente en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

ATENCIÓN: A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones por la transmisión de vivienda habitual por personas mayores de 65 años, por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia, y de la exención de la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando la vivienda en cuestión constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los tres años anteriores a la fecha de transmisión.

Esta ampliación de plazo se aplica exclusivamente en los supuestos en los que la vivienda haya dejado de tener la consideración de vivienda habitual, conforme a las reglas generales, entre el 1 de enero de 2019 y el 31 de diciembre de 2021, conforme establece el número 5 del apartado Uno del artículo 19

del Decreto Foral-Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19

SUPUESTO ESPECIAL –
CUSTODIA COMPARTIDA:

En los supuestos en los que por decisión judicial se haya acordado la guarda y custodia compartida de los descendientes, estableciéndose la residencia de éstos en la vivienda familiar y el traslado alternativo de los progenitores para ocuparse de su custodia, los progenitores optarán entre las viviendas que han ocupado alternativamente durante el periodo impositivo para establecer cuál constituye residencia del contribuyente en ese periodo, a los efectos de determinar su vivienda habitual.

La opción será individual de cada progenitor y se realizará en cada periodo impositivo la presentar la autoliquidación del Impuesto y no vinculará para periodos impositivos sucesivos.

Esta elección se entenderá también para la aplicación de la deducción por vivienda y la exención por reinversión. Se computarán las ausencias temporales en la otra vivienda alternativa para el cálculo de la residencia continuada de los tres años en los periodos impositivos en que el contribuyente haya optado por considerarla vivienda habitual.

En este apartado se regulan estas dos deducciones:

- Por alquiler de vivienda habitual.
- Por adquisición de vivienda habitual.

12.5.1 Deducción por alquiler de vivienda habitual

¿Cuánto se deduce?

Los contribuyentes que satisfagan durante el periodo impositivo cantidades por el alquiler de su vivienda habitual pueden aplicar la siguiente deducción:

- 20% de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo, con el límite de 1.600,00 euros anuales.
- 25% de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo, con el límite de 2.000,00 euros, en el caso de titulares de familia numerosa. Para la determinación de la titularidad de la familia numerosa se atenderá a la situación existente a la fecha de devengo del impuesto (como regla general, el 31 de diciembre).
- 30% de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo, con el límite de 2.400,00 euros, en el caso de menores de 30 años. Para la determinación de la edad del contribuyente se atenderá a la situación existente a la fecha de devengo del impuesto (como regla general, el 31 de diciembre).

Regla especial para los casos de tributación conjunta y contribuyentes mayores y menores de 30 años

En el supuesto en que se opte por la tributación conjunta y existan varias personas con derecho a aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual, unas con edad inferior y otras con edad superior a 30 años, se aplicará el porcentaje del del 30% y el límite de 2.400,00 euros.

Regla especial para los casos en que medie decisión judicial

En los supuestos en los que, por decisión judicial, se hubiera establecido la obligación de pagar el alquiler de la vivienda familiar a cargo exclusivo del contribuyente, éste tendrá derecho a practicar en su autoliquidación la deducción a que se refiere este apartado. Si tal obligación correspondiera a ambos contribuyentes, la deducción se prorrateará entre ellos y se practicará en la autoliquidación de cada uno en la proporción que corresponda, con el porcentaje del 20% y el límite de 1.600,00 euros, salvo que cumplan los requisitos para poder aplicar los porcentajes del 25 % y del 30 %, en cuyo caso tendrán derecho a aplicar dichos porcentajes con los límites de 2.000 y 2.400 euros respectivamente.

Cánones o rentas sociales abonados por las viviendas en régimen de cesión de uso

Se asimilarán a las cantidades satisfechas por el alquiler de vivienda habitual, los cánones o rentas sociales abonados por las viviendas en régimen de cesión de uso, que tengan la consideración de vivienda habitual, por los socios de cooperativas de vivienda u otras formas asociativas, o por los asociados de asociaciones sin ánimo de lucro, siempre y cuando no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos, o servicios de asistencia social o sanitarios.

No obstante, no se asimilarán a las cantidades satisfechas por el alquiler de vivienda habitual, los cánones o rentas sociales abonados por las viviendas en régimen de cesión de uso, que tengan la consideración de vivienda habitual, que incorporen un derecho de opción de compra o cláusula de transferencia de la propiedad, así como aquellos otros abonados por los socios de cooperativas de vivienda u otras formas asociativas, o por los asociados de asociaciones sin ánimo de lucro, en los que no se cumplan todas las condiciones previstas en la Disposición adicional tercera de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de Vivienda.

En caso de promociones de viviendas de protección pública realizadas mediante la constitución de un derecho de superficie sobre terrenos propiedad de una Administración pública, el carácter indefinido del derecho de uso se entenderá cumplido cuando la duración del derecho de uso de los asociados sea acorde a la duración del derecho de superficie citado.

12.5.2 Deducción por adquisición de vivienda habitual

Los contribuyentes pueden aplicar una deducción por las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual durante el período impositivo, incluidos los gastos originados por dicha adquisición, así como por los intereses satisfechos en el período impositivo por la utilización de capitales ajenos para la adquisición de dicha vivienda habitual, incluidos los gastos originados por la financiación ajena que hayan corrido a su cargo.

¿Qué se entiende por adquisición de vivienda habitual?

- El dinero destinado a **adquirir** la vivienda habitual. No se consideran como adquisición de vivienda:

  – Los **gastos de conservación** (pintar, revocar...) o reparación (arreglar la calefacción, los ascensores, fontanería...).

  – Las **mejoras** (mobiliario, poner puertas de seguridad, contraventanas...).

  – La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento siempre que no forme con la vivienda una finca registral única.

- El dinero destinado a **rehabilitar** la vivienda habitual.

  Se considerará rehabilitación aquellas obras realizadas por el propietario en su vivienda habitual, cuando haya sido dictada resolución calificando o declarando a las mismas como actuación protegida en virtud de lo dispuesto en el Decreto del Gobierno Vasco 317/2002, de 30 de diciembre, sobre actuaciones protegidas de rehabilitación del patrimonio urbanizado y edificado o, en su caso, haber sido calificada como actuación protegible de conformidad con el Real Decreto 2006/2008, de 12 de diciembre, o normas análogas que lo sustituyan.

  Tienen también la consideración de **obras** realizadas en su vivienda habitual por el propietario, las ejecutadas por el contribuyente en un local de su propiedad con el fin de habilitarlo como vivienda, siempre que la misma vaya a constituir vivienda habitual del contribuyente.

- El dinero que se deposite en cuentas conocidas como **"cuentas ahorro vivienda"**. Tendrán derecho a deducción las cantidades que el contribuyente deposite en estas cuentas, siempre que esas cantidades que han generado ese derecho a deducción se destinen exclusivamente, antes del transcurso de **6 años,** a partir de la fecha de apertura de la cuenta, a adquirir o rehabilitar la vivienda habitual del contribuyente. Se perderá el derecho a la deducción en los siguientes casos:

  – Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en su cuenta vivienda que han generado derecho a deducción para otros fines que no sean ni la adquisición ni la rehabilitación de su vivienda habitual y no se repongan o no se aporten íntegramente a otra cuenta de la misma o de otra entidad de crédito con anterioridad al devengo del impuesto. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

  No se entiende incumplido el requisito del destino de la cuenta vivienda a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en el supuesto de fallecimiento del contribuyente antes de la finalización del plazo de los seis años a que se refiere el apartado siguiente.

  – Cuando pasen seis años desde que el contribuyente abrió la cuenta, sin que las cantidades que han generado el derecho a deducción se hayan destinado a adquirir o rehabilitar la vivienda habitual.

  – Cuando la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual no cumpla las condiciones exigidas para la deducción por vivienda habitual.

  Las cantidades depositadas en las cuenta vivienda, que hayan generado el derecho a la deducción, no podrán volver a ser objeto de deducción cuando se destinen a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

  Cada contribuyente sólo podrá tener una cuenta vivienda.

  Las cuentas vivienda deberán identificarse separadamente en la declaración. En ellas se hará costar, al menos, los siguientes datos:

  – Entidad en la que se ha abierto la cuenta.

  – Número de esa cuenta.

  – Fecha de apertura.

  – Incremento del saldo de la cuenta correspondiente al ejercicio.

  Cuando se pierda el derecho a las deducciones practicadas, el contribuyente tendrá que sumar a la cuota del impuesto devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades deducidas más los intereses de demora[97].

  ATENCIÓN: El plazo establecido para proceder a materializar las cantidades depositadas en cuentas de entidades de crédito en la adquisición de vivienda habitual, que finalice entre el 1 de enero de 2021 y el 31 de diciembre de 2021, será de siete años contados a partir de la fecha de su apertura, conforme establece el número 1 del apartado Uno del artículo 19 del Decreto Foral-Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19.

¿Qué otros supuestos se equiparan con la adquisición?

Se equiparan a la adquisición de la vivienda habitual y, por tanto, dan también derecho a esta deducción, las cantidades destinadas a:

- Ampliación de vivienda.
- Construcción.
- Adquisición del derecho de superficie.
- Obras e instalaciones de adecuación y modificación del edificio que se realicen en la vivienda habitual de personas minusválidas.

Vamos a analizarlas una por una.

1. Ampliación de vivienda.

Para ello es necesario que se aumente su superficie habitable de forma permanente y durante todas las épocas del año. Esta ampliación puede hacerse o bien cerrando la parte descubierta, o bien por cualquier otro medio.

2. Construcción.

Para ello es necesario que el contribuyente pague directamente los gastos de obra o que entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que las obras finalicen antes de cuatro años desde el inicio de la inversión.

Este plazo de cuatro años puede ampliarse en los dos siguientes supuestos:

- *Concurso judicialmente declarado*. En estos casos si el promotor no finalizase las obras de construcción antes de transcurrir el plazo de cuatro años o no pudiera efectuar la entrega de las viviendas en el mismo plazo, dicho plazo queda automáticamente ampliado en otros cuatro años, y el plazo de doce meses para habitar la vivienda comenzará a contarse a partir del día en que ésta se entregue.

  Para que el plazo se amplíe, el contribuyente deberá presentar, junto con la declaración del periodo impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda, como cualquier otro documento que demuestre que se ha producido alguna de las situaciones señaladas.

  El contribuyente no estará obligado a efectuar ingreso alguno por razón del incumplimiento del plazo general de cuatro años de finalización de las obras de construcción.

97 Véase el artículo 26 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en relación con el interés de demora.

- *Circunstancias excepcionales ajenas al contribuyente que supongan la paralización de las obras y éstas no puedan finalizarse en el plazo de cuatro años.* En este caso, el contribuyente deberá solicitar la ampliación del plazo a la Administración tributaria. Para hacerlo, tendrá un mes a partir del día del incumplimiento del plazo de cuatro años. En la solicitud debe hacer constar:

  – Los motivos que han provocado que el plazo se incumpla.

  – El periodo de tiempo que considera necesario para finalizar las obras de construcción, teniendo en cuenta que este periodo no podrá ser superior a cuatro años.

  Junto con la solicitud, el contribuyente deberá aportar la justificación correspondiente. A la vista de esta documentación, la Administración tributaria decidirá si amplía el plazo y la duración del mismo. Esta ampliación no tendrá por qué ser la misma que ha solicitado el contribuyente. Se entenderá que quedan desestimadas las solicitudes de ampliación que no se resuelvan expresamente en el plazo de tres meses.

  La ampliación concedida comenzará a contarse a partir del día siguiente a aquel en que se produzca el incumplimiento.

ATENCIÓN: El plazo establecido para la adquisición de vivienda habitual en construcción que finalice entre el 1 de enero de 2021 y el 31 de diciembre de 2021, pasará a ser de cinco años desde el inicio de la inversión, conforme establece el número 2 del artículo 19 del Decreto Foral-Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19.

3. Adquisición del derecho de superficie

A pesar de lo que se entiende por vivienda habitual (necesaria la plena propiedad), la adquisición del derecho de superficie del inmueble que vaya a constituir su vivienda habitual se equiparará a la adquisición, cuando el mismo se haya constituido sobre un suelo de titularidad pública.

4. Obras e instalaciones de adecuación y modificación del edificio que realicen personas minusválidas

Las obras e instalaciones de adecuación en la vivienda habitual, así como las de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico, o las necesarias para aplicar los dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de seguridad de los discapacitados o en situación de dependencia.

Asimismo, se incluyen dentro de este concepto las obras e instalaciones de adecuación que se efectúen en viviendas ocupadas a título de arrendatario, subarrendatario o usufructuario por el contribuyente discapacitado o en situación de dependencia, por el contribuyente que conviva con un ascendiente, descendiente, cónyuge o pareja de hecho cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, con una persona vinculada al mismo por razones de tutela o acogimiento formalizado ante la Entidad Pública con competencias en materia de protección de menores, que tengan la condición de discapacitado o dependiente, por el contribuyente que conviva con persona discapacitada o dependiente que le origine el derecho a aplicar la deducción por dependencia o discapacidad de personas mayores, así como por los copropietarios obligados a abonar las obras de modificación de los elementos comunes de su vivienda habitual.

El órgano competente de la Diputación Foral de Gipuzkoa, el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma deberá certificar que las obras e instalaciones de adecuación son necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten que los minusválidos puedan desenvolverse con dignidad.

Estas obras las deberán realizar:

- El contribuyente discapacitado o dependiente.
- El contribuyente que conviva con un ascendiente, descendiente, cónyuge o pareja de hecho cuando se trate de una pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, o con una persona vinculada al mismo por razones de tutela o acogimiento formalizado ante la Entidad Pública con competencias en materia de protección de menores, que tengan la condición de discapacitado o dependiente.
- El contribuyente que conviva con persona de edad igual o superior a 65 años y, que acredite su grado de dependencia o de minusvalía y la necesidad de tercera persona.
- El contribuyente que conviva con una persona discapacitada o dependiente que le origine el derecho a aplicar la deducción por discapacidad o dependencia de personas mayores.
- Los copropietarios obligados a pagar las obras de modificación de los elementos comunes de su vivienda habitual.

¿Cuánto se deduce?

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

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

La **deducción máxima anual**, por la suma de los conceptos mencionados en los dos párrafos anteriores, será de **1.530,00 euros.**

En los supuestos en que el contribuyente tenga una **edad inferior a 30 años o sea titular de familia numerosa**, la deducción será del **23%**, y la **cantidad máxima deducible anualmente será de 1.955,00 euros.**

La cantidad deducible por adquisición de vivienda habitual será por contribuyente.

Este porcentaje del **23%** no se aplicará en los casos de inversión en **cuenta vivienda,** sino que el porcentaje aplicable será del **18%.**

NOTA: DEDUCCION PARA VIVIENDAS ADQUIRIDAS ANTES DEL 1/1/2012

Los contribuyentes que hayan adquirido la vivienda habitual antes del 01/01/2012, podrán aplicar una **deducción de los 18%** de las **cantidades invertidas en la adquisición** de vivienda habitual durante el pe-

ríodo impositivo, incluidos los gastos originados por dicha adquisición que hayan corrido a su cargo.

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

La **deducción máxima anual**, por la suma de los conceptos mencionados en los dos párrafos anteriores, será de **2.160,00 euros.**

En los supuestos en que el contribuyente tenga una **edad inferior a 35 años o sea titular de familia numerosa**, la deducción será del **23%**, y la **cantidad máxima deducible anualmente será de 2.760,00 euros.**

El crédito fiscal no podrá superar la cifra de 36.000,00 euros.

La cantidad deducible por adquisición de vivienda habitual será por declaración

Regla especial para los casos de tributación conjunta y contribuyentes mayores y menores de 30 años

En el supuesto en que se opte por la tributación conjunta y existan varias personas con derecho a aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual, unas con edad inferior y otras con edad superior a 30 años, se aplicará el porcentaje del 23% y el límite de1 1.955,00 euros.

NOTA: DEDUCCION PARA VIVIENDAS ADQUIRIDAS ANTES DEL 1/1/2012

El porcentaje de deducción será del 23% y el límite de 2.760,00 euros para los menores de 35 años.

Regla especial para los casos en que medie decisión judicial

En los supuestos en los que, por decisión judicial, se hubiera establecido la obligación de satisfacer, por la vivienda familiar, alguna de las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual durante el período impositivo, incluidos los gastos originados por dicha adquisición, o por los intereses satisfechos en el período impositivo por la utilización de capitales ajenos para la adquisición de dicha vivienda habitual, incluidos los gastos originados por la financiación ajena, a cargo exclusivo del contribuyente, éste tendrá derecho a practicar en su autoliquidación la deducción a que se refiere este apartado. Si tal obligación correspondiera a ambos contribuyentes, la deducción se prorrateará entre ellos y se practicará en la autoliquidación de cada uno en la proporción que corresponda, con el porcentaje del 18% y el límite de 1.530,00 euros.

NOTA: DEDUCCION PARA VIVIENDAS ADQUIRIDAS ANTES DEL 1/1/2012

El porcentaje de deducción será del 18% y el límite de 2.160 euros.

Crédito fiscal

La suma de los importes deducidos por cada contribuyente por los conceptos anteriormente mencionados, a lo largo de los sucesivos períodos impositivos, no podrá superar la cifra de 36.000,00 euros minorada, en su caso, por:

- Lo que se haya deducido por inversión en vivienda en aplicación de la Norma Foral 8/1998.
- Lo que se haya deducido por inversión en vivienda en aplicación de la Norma Foral 10/2006.
- En su caso, el resultado de aplicar el porcentaje de el 15% o el 18% al importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

Tratamiento de la devolución de la "Cláusula Suelo".

Tratamiento fiscal de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.

- No se integrará en la base imponible de este impuesto la devolución derivada de acuerdos celebrados con entidades financieras, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, de las cantidades previamente satisfechas a aquéllas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos.
- Las cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución prevista en el apartado 1 anterior, tendrán el siguiente tratamiento fiscal:

  o Cuando tales cantidades, en ejercicios anteriores, hubieran formado parte de la base de la deducción por adquisición de vivienda habitual, se perderá el derecho a practicar la deducción en relación con las mismas, debiendo sumar a la cuota líquida devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera, exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas en los ejercicios respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, sin inclusión de intereses de demora. No resultará de aplicación la adición prevista en el párrafo anterior respecto de la parte de las cantidades que se destine directamente por la entidad financiera, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, a minorar el principal del préstamo dedicado a la adquisición de la vivienda habitual.

  o Cuando tales cantidades hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se perderá tal consideración, debiendo practicarse autoliquidación complementaria correspondiente a tales ejercicios, sin sanción, intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por este impuesto.

  o Cuando tales cantidades hubieran sido satisfechas por el contribuyente en ejercicios cuyo plazo de presentación de autoliquidación por este impuesto no hubiera finalizado con anterioridad al acuerdo de devolución de las mismas celebrado con la entidad financiera, ni dichas cantidades ni las cantidades a que se refiere el segundo párrafo de la letra a) anterior formarán parte de la base de deducción por adquisición de vivienda habitual ni tendrán la consideración de gasto deducible.
- Lo dispuesto en los apartados anteriores será igualmente de aplicación cuando la devolución de cantidades a que se refiere el apartado 1 anterior hubiera sido consecuencia de la ejecución o cumplimiento de sentencias judiciales o laudos arbitrales.

12.6 Deducciones para el fomento de las actividades económicas

En este apartado se regulan las siguientes deducciones:

- Por inversiones y otras actividades.
- Por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora.

- Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.
- Deducción por financiación a entidades con alto potencial de crecimiento.

12.6.1 Deducción por inversiones y otras actividades

Los contribuyentes que realicen actividades económicas y determinen sus rendimientos a través del régimen de estimación directa podrán aplicar las deducciones para incentivar las inversiones en activos fijos materiales nuevos y para realizar determinadas actividades previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con los mismos porcentajes y límites previstos en dicha normativa.

Estas deducciones son las siguientes:

- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos.
- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales y en edición de libros.
- Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo.
- Deducción por actividades de innovación tecnológica.
- Deducciones por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.
- Deducción por creación de empleo.

Analicémoslas una por una.

12.6.1.1 Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos (maquinaria,...)

¿Cuánto se deduce?

El 10% de las inversiones que se realicen en activos no corrientes nuevos afectos a la actividad empresarial de la entidad. Entre estos activos no se incluyen los terrenos.

ATENCIÓN: Por activo no corriente nuevo se entiende aquél que no ha sido previamente utilizado por otra persona o entidad. Es decir, no es nuevo si ese activo ha estado ya incorporado al inmovilizado de una primera persona o entidad –o debería haberlo estado según el plan general de contabilidad–, aunque dicho activo nunca haya llegado a entrar en funcionamiento.

Condición

- Los elementos en los que se invierta no deben tributar por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, bien por no estar sujetos al mismo, bien por encontrarse exentos.

Con carácter general las inversiones en elementos del activo no corriente previstas en este apartado, así como en el resto de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar, en proyectos de inversión de larga duración en los que transcurran más de doce meses entre la fecha del encargo de los bienes y la fecha de su puesta a disposición, por entender realizada la inversión a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se formalizó el contrato con el proveedor de los bienes de inversión.

Una vez ejercitada la opción, el criterio regirá para toda la inversión.

El sujeto pasivo que desee ejercitar dicha opción deberá, en el plazo de un mes contado desde la fecha del contrato, comunicarlo por escrito a la Diputación Foral, señalando el montante de la inversión contratada, el calendario previsto de entrega y pago de los bienes. Asimismo, deberá adjuntarse a la referida comunicación copia del contrato.

5 % de las cantidades que se inviertan en los activos no corrientes que cumplan los requisitos del apartado anterior y se encuentren en los siguientes supuestos:

- Inversiones que se realicen en elementos de su activo no corriente que tenga el tratamiento contable de mejora.
- Inversiones que realicen los arrendatarios en el elemento arrendado o cedido en uso en los supuestos de arrendamiento operativo.

Regla

Para el disfrute de la deducción contemplada en este apartado, deben tenerse en cuenta la siguiente regla:

La aplicación de la deducción será incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la amortización conjunta, la libertad de amortización y a la amortización acelerada .

12.6.1.2 Deducción por inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales y en edición de libros.

Inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales.

¿Cuánto se deduce?

- **El 30%** de las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada que cumpla los requisitos que se especifican a continuación, para el productor.

  La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por 100 del coste de producción.

  La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción, y no solamente en la parte que no hubiera tributado de las mismas.
- **El 40%** en el supuesto de obras rodadas en euskera.

Requisitos.

Para la aplicación de la deducción se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Al menos el 50 por 100 de la base de deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio de la Comunidad Autónoma Vasca.
- La aportación del productor a la obra deberá comportar una participación técnica y/o artística vasca compuesta, como mínimo, por cuatro personas reconocidas en la producción en calidad de:

– Con carácter general, autor o autora de la obra; actor o actriz, tanto principal como secundario o secundaria; jefe o jefa de equipo creativo de carácter técnico.

– En el caso de producciones de animación, directores o directoras, jefes o jefas de equipo o personal técnico.

– En el caso de documentales, director o directora, guionista, músico o música, director o directora de fotografía o el productor ejecutivo o productora ejecutiva. Se entiende que se cumple el requisito dispuesto en el apartado anterior cuando las personas que se citan en dicho apartado tengan su residencia o domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma Vasca.

- Las producciones deberán de tener, en todo caso, un mínimo de dos semanas de rodaje en interiores o exteriores en territorio de la Comunidad Autónoma Vasca, salvo que, por circunstancias debidamente justificadas, no pudieran realizarse en dicho territorio.
- Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en territorio español, emitidos por el órgano competente.
- Que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Vasca para el cumplimiento de sus fines de preservación y difusión del patrimonio cinematográfico vasco. Dicha entrega se realizará en el soporte empleado en la exhibición. La copia depositada en la Filmoteca Vasca en cumplimiento de esta obligación no podrá ser retirada, ni transferida para el depósito en otras instituciones para el cumplimiento de otras obligaciones de depósito que aquéllas pudieran imponer.

En el supuesto de una coproducción, los importes de deducción y los requisitos de localización del gasto señalados se determinarán, para cada coproductor, en función del respectivo porcentaje de participación en la coproducción.

Límites.

- El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción, excepto que se trate de una producción transfronteriza financiada por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en la que participen productores de más de un Estado miembro de la Unión Europea, en cuyo caso no podrá superar el 60% del coste de producción.
- Esa limitación no será aplicable a las obras audiovisuales difíciles ni a las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- El importe de esta deducción no podrá ser superior a 2,5 millones de euros por cada producción realizada.

Condicionalidad.

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

- Empresas que estén sujetas a una orden de recuperación pendiente tras una decisión previa de la Comisión Europea que haya declarado una ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior.
- Empresas en crisis de conformidad con lo dispuesto en el apartado 18 del artículo 2 del Reglamento (UE) número 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

Pérdida del derecho a la deducción.

Se perderá el derecho a la deducción practicada cuando la obra no se estrene en un plazo máximo de 2 años desde la finalización de la producción de la obra, en salas de exhibición cinematográfica o a través de servicios de comunicación audiovisual televisiva, incluidas sus modalidades de comunicación audiovisual a petición y "televisión en movilidad", a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual, originándose la obligación de ingreso de las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que tal circunstancia se produzca.

Deducción adicional para producciones extranjeras.

Se ha incorporado otra deducción adicional, a la que resultan de aplicación los mismos límites, y que pretende fomentar el desarrollo de producciones internacionales, con las siguientes características:

- Los productores registrados en el Registro administrativo de empresas cinematográficas y audiovisuales, del Ministerio de Cultura y Deporte, que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada tendrán derecho a una deducción de la cuota líquida del 25 por 100 de los gastos realizados en territorio de la Comunidad Autónoma Vasca, y siempre que los gastos realizados en territorio de la Comunidad Autónoma Vasca sean, al menos de 500.000 euros. Asimismo, las producciones que generen derecho a esta deducción deberán tener un coste mínimo de 2 millones de euros.
- La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio de la Comunidad Autónoma Vasca directamente relacionados con la producción:

  – Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona.

  – Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

  La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma.

  Asimismo, la base de la deducción no podrá superar el 80 por 100 del coste de producción.
- El importe de esta deducción no podrá ser superior a 2,5 millones de euros por cada producción realizada.

En las coproducciones, la deducción establecida en este apartado no será aplicable cuando un coproductor aplique una deducción de naturaleza idéntica o análoga a la establecida para las producciones españolas

Inversiones en la edición de libros.

- **El 5%** de las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.

12.6.1.3 Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo.

¿Cuánto se deduce?

El 30% de los gastos realizados en investigación y desarrollo en el periodo impositivo. Si los gastos efectuados en el ejercicio son mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 30% hasta dicha media y se podrá hacer una deducción complementaria del 50% sobre el exceso sobre esa media.

Además, se practicará una deducción adicional del 20% del importe de los siguientes gastos del periodo:

a) Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

b) Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, Organismos públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2.609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología, y con entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología regulada en el Decreto del Gobierno Vasco 221/2002, de 1 de octubre, del Gobierno Vasco, por el que se actualizan las bases de regulación de la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación.

El **10%** de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

¿Qué se considera actividad de investigación y desarrollo?

- La **«investigación básica»** o la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico, desvinculada de fines comerciales o industriales.
- La **«investigación aplicada»** o la indagación original y planificada que persiga la obtención de nuevos conocimientos con el propósito de que los mismos puedan ser utilizados en el desarrollo de nuevos productos, procesos o servicios, o en la mejora significativa de los ya existentes.
- El **«desarrollo experimental»** o la materialización de los resultados de la investigación aplicada en un plan, esquema o diseño de nuevos productos, procesos o servicios, o su mejora significativa, así como la creación de prototipos no comercializables y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.
- La concepción de **"software"** avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas con discapacidad el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el "software".

¿Qué se entiende por gastos de investigación y desarrollo?

Los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, siempre que:

- Estos gastos estén directamente relacionados con actividades de investigación y desarrollo.
- Se hayan destinado efectivamente a la realización de estas actividades.
- Consten específicamente individualizados por proyectos.

Los gastos de investigación y desarrollo correspondientes a actividades realizadas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo también tendrán derecho a deducción.

Respecto a los gastos correspondientes a actividades realizadas en Estados no pertenecientes a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de investigación y desarrollo principal se efectúe en un Estado miembro de la Unión Europea y aquéllos no sobrepasen el 25% del importe total invertido.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

12.6.1.4 Deducción por la realización de actividades de innovación.

Se considera innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos (bienes o servicios) o procesos nuevos o significativamente mejorados. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Innovación tecnológica:

¿Cuánto se deduce?

El **15 %** de los gastos realizados en el periodo en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los conceptos b) y c) siguientes y del **20 %** para los conceptos a) y d).:

a) Proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2.093/2008, de 19 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y los centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica de ámbito estatal y se crea el Registro de tales centros y con Entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología regulada en el Decreto 221/2002, de 1 de octubre, por el que se actualizan las bases de regulación de la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación.

b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles.

c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, ‹‹know how›› y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros.

d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, ISO 14000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

¿Qué se considera innovación tecnológica?

- La actividad mediante la que se obtiene nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas, de los ya existentes. Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plan, esquema o diseño, así como la elaboración de estudios de viabilidad y la creación de prototipos y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, y los muestrarios textiles, incluso los que puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.
- Las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por Universidades, Organismos públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales, y por Entidades registradas en la Red Vasca de Tecnología, con independencia de los resultados en que culminen.

¿Qué se entiende por gastos de innovación tecnológica?

Los realizados por el contribuyente, siempre que:

- Estos gastos estén directamente relacionados con actividades de innovación tecnológica.
- Se hayan destinado efectivamente a la realización de estas actividades.
- Consten específicamente individualizados por proyectos.

Los gastos de innovación tecnológica correspondientes a actividades realizadas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo también tendrán derecho a deducción.

Respecto a los gastos correspondientes a actividades realizadas en Estados no pertenecientes a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de innovación tecnológica principal se efectúe en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y aquéllos no sobrepasen el 25% del importe total invertido.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Nota: ¿Qué no se considera actividad de investigación y desarrollo e innovación?

- Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente o por la normativa que sea de aplicación, los cambios periódicos o de temporada, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.
- Las actividades de producción industrial y provisión de servicios, o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva; la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en el apartado 12.6.1.4 relativo a la innovación tecnológica; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.
- La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

ATENCIÓN: Para la aplicación de estas deducciones, el contribuyente podrá aportar informe motivado emitido por el SPRI relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos, para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo o innovación, respectivamente, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en los siete puntos inmediatamente anteriores. Dicho informe deberá identificar el importe de los gastos o inversiones imputados a dichas actividades.

12.6.1.5 Deducciones por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.

Listado Vasco de Tecnologías Limpias:

¿Cuánto se deduce?

El 30% de las inversiones realizadas en los equipos completos a que se refiere la Orden del Consejero de Ordenación del Territorio y Medio Ambiente del Gobierno Vasco por la que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.

Condiciones

- La inversión deberá efectuarse en equipos completos de los definidos en la Orden del Consejero de Ordenación del Territorio y Medio Ambiente del Gobierno Vasco por la que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.
- Serán deducibles las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero.
- La deducción se aplicará por el contribuyente que, a requerimiento de la Administración tributaria, deberá presentar certificado del Departamento correspondiente del Gobierno Vasco, de que las inversiones realizadas se corresponden con equipos completos a que se refiere la Orden del Consejero de Ordenación del Territorio y Medio Ambiente del Gobierno Vasco por la que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.
- Los activos o elementos patrimoniales en los que el contribuyente haya invertido deben permanecer en funcionamiento afectos a la conservación y mejora del medio ambiente durante al menos cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas

justificadas. No obstante, los activos en que se materialice la inversión podrán permanecer en funcionamiento durante un plazo inferior al señalado anteriormente, siempre que sean sustituidos por otros que cumplan los requisitos y condiciones para aplicar esta deducción., en el plazo de tres meses.

- Si durante dicho plazo el contribuyente desafecta, cede, arrienda o transmite los bienes en los que ha invertido, deberá ingresar las cuotas que en su momento no ingresó al aplicarse la deducción, más los correspondientes intereses de demora en el ejercicio en que se produzca el incumplimiento.
- En cualquier caso, se entenderá que no existe desafectación cuando se arrienden o cedan a terceros para su uso los bienes en los que se materialice la inversión, siempre que el contribuyente se dedique, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos y no exista vinculación, en el sentido del artículo 16 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.
- También, se entenderá que no existe desafectación en el supuesto de que, por imperativo legal, se proceda a la cesión a favor de terceros de los activos acogidos a esta deducción.
- No habrá derecho a deducción cuando se apliquen otros beneficios fiscales relacionados con las mismas inversiones, exceptuando:
  - La amortización conjunta.
  - La libertada de amortización.
  - La amortización acelerada.
- Esta deducción es incompatible con la siguiente regulada en este punto.

Inversiones para la reducción y corrección del impacto de la contaminación:

¿Cuánto se deduce?

- **El 15%** de las inversiones realizadas en:

1 Activos nuevos del inmovilizado material y gastos originados en la limpieza de suelos contaminados en el ejercicio para la realización de aquellos proyectos aprobados por organismos oficiales del País Vasco.

2 Activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto alguno o algunos de los que se indican seguidamente, dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental:

a) Minimización, reutilización y valorización de residuos.

b) Movilidad y Transporte sostenible.

c) Regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias.

d) Minimización del consumo de agua y su depuración.

e) Empleo de energías renovables y eficiencia energética.

Condiciones

- La deducción a que se refiere el punto 1 anterior, se aplicará por el contribuyente que, a requerimiento de la Administración tributaria, deberá presentar certificado del Departamento correspondiente del Gobierno Vasco acreditativo del cumplimiento de los requisitos expresados en dicho punto 1.
- La deducción a que se refiere el punto 2 anterior, se aplicará por el contribuyente que, a requerimiento de la Administración tributaria, deberá presentar certificado del Departamento competente en Medio Ambiente de la Diputación Foral de Gipuzkoa, de que las inversiones realizadas cumplen los requisitos establecidos en dicho punto 2.
- Serán deducibles las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero.
- Los activos o elementos patrimoniales en los que el contribuyente haya invertido deben permanecer en funcionamiento afectos a la conservación y mejora del medio ambiente durante al menos cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas. No obstante, los activos en que se materialice la inversión podrán permanecer en funcionamiento durante un plazo inferior al señalado anteriormente, siempre que sean sustituidos por otros que cumplan los requisitos y condiciones para aplicar esta deducción., en el plazo de tres meses.
- Si durante dicho plazo el contribuyente desafecta, cede, arrienda o transmite los bienes en los que ha invertido, deberá ingresar las cuotas que en su momento no ingresó al aplicarse la deducción, más los correspondientes intereses de demora en el ejercicio en que se produzca el incumplimiento.
- En cualquier caso, se entenderá que no existe desafectación cuando se arrienden o cedan a terceros para su uso los bienes en los que se materialice la inversión, siempre que el contribuyente se dedique, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos y no exista vinculación, en el sentido del artículo 16 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.
- También, se entenderá que no existe desafectación en el supuesto de que, por imperativo legal, se proceda a la cesión a favor de terceros de los activos acogidos a esta deducción.
- No habrá derecho a deducción cuando se apliquen otros beneficios fiscales relacionados con las mismas inversiones, exceptuando:
  - La amortización conjunta.
  - La libertad de amortización.
  - La amortización acelerada.
- Esta deducción es incompatible con la regulada anteriormente en este punto.

12.6.1.6 Deducción por creación de empleo.

¿Cuánto se deduce?

Será deducible el 25 por 100 del salario bruto anual, con el límite de 5.000,00 euros de cada persona contratada, durante el período impositivo, con contrato laboral de carácter indefi-

nido, siempre que dicho salario bruto sea superior al salario mínimo interprofesional multiplicado por 1,70.

Esta cantidad se incrementará al 50 por 100, con el límite de 10.000,00 euros, cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, de conformidad con lo dispuesto en la normativa vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco, respetando, en todo caso, que dicho salario bruto deberá ser superior al salario mínimo interprofesional multiplicado por 1,70.

En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial el importe de la deducción será proporcional a la jornada desempeñada por el trabajador, respecto de la jornada completa.

Para la aplicación de esta deducción será necesario que no se reduzca el número de trabajadores con contrato laboral indefinido existente a la finalización del periodo impositivo en que se realiza la contratación durante los periodos impositivos concluidos en los dos años inmediatos siguientes y que ese número de trabajadores sea superior al existente al principio del periodo impositivo en que se genera la deducción, al menos en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma.

Además el número de trabajadores indefinidos del último deberá ser superior al existente en el período impositivo anterior a aquél en que se realizaron dichas contrataciones, al menos, en le mismo número de contratos que generaron la deducción.

Es necesario que en los tres años siguientes a la finalización del periodo impositivo en que se produce la contratación el salario imputable a la persona que genere la deducción se mantenga o aumente.

ATENCIÓN: De acuerdo con el artículo 13 del Decreto Foral–Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19., a las contrataciones laborales de carácter indefinido que se produzcan en el año 2021 les será de aplicación la deducción por creación de empleo regulada en el apartado 1 del artículo 66 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, con un límite máximo de deducción de 7.500 euros aplicable por cada persona contratada.

12.6.1.7 Normas comunes aplicables a las deducciones estudiadas en este apartado

Límites para la aplicación de las deducciones anteriores

Los incentivos fiscales recogidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, se aplicarán con los mismos límites y porcentajes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ahora bien, estos límites se aplicarán sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se correspondan con la parte de la base imponible general integrada por los rendimientos de las actividades económicas obtenidos por el método de estimación directa.

La suma del conjunto de las siguientes deducciones, en el caso que nos ocupa, **no podrá exceder del 35% de la cuota íntegra**:

- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos.
- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales y en edición de libros.
- Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.
- Deducción por creación de empleo

La suma del conjunto de las siguientes deducciones, en el caso que nos ocupa, **no podrá exceder del 70% de la cuota íntegra:**

- Deducción por actividades de investigación y desarrollo.
- Deducción por actividades de innovación tecnológica.

La limitación del 70% se aplica a la cuota que corresponda a la actividad económica, una vez descontadas las deducciones con limitación del 35%.

Deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra

Las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra podrán aplicarse –respetando igual límite– en las declaraciones de los periodos impositivos que concluyan en los TREINTA años inmediatos y sucesivos.

Otros aspectos a tener en cuenta en la aplicación de estas deducciones

Formará parte de la base de la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses, impuestos indirectos y sus recargos, que no se computarán en aquella, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos o, en su caso, de los gastos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no formarán parte de la base de las deducciones enumeradas dentro del punto 12.6.1 los costes correspondientes a las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento asociados a los activos que den derecho a la aplicación de las citadas deducciones, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de aquéllos.

En los supuestos de arrendamientos operativos, los activos que se pongan de manifiesto con ocasión de una inversión realizada por el arrendatario en el elemento arrendado o cedido en uso, no darán derecho a la aplicación de estas deducciones, excepto para la aplicación de la deducción por activos fijos nuevos en el 5 %.

En caso de vehículos a los que se refiere la Quinta Regla del capítulo de Rendimientos de Actividades Económicas, las deducciones procederán sólo con respecto a los vehículos a los que se refiere su número 3.

La base de la deducción así calculada no podrá resultar superior al precio que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes.

En el supuesto de que las inversiones consistan en bienes inmuebles se excluirá de la base de la deducción, en todo caso, el valor del suelo.

Asimismo, de la citada base se reducirá, en su caso, el importe derivado de aplicar sobre las subvenciones, tanto de capital como a la explotación, recibidas para las inversiones o el fomento de las actividades a que se refieren las deducciones anteriormente vistas, el porcentaje que resulte de la diferencia entre 100 y el tipo de gravamen aplicable al contribuyente.

Todas las cantidades que formen parte de la base de las deducciones enumeradas habrán de estar contabilizadas como inmovilizado o, en su caso, como gasto, de acuerdo con las normas del Plan General Contable.

Con carácter general las inversiones se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento.

No obstante, el contribuyente podrá optar, en proyectos de inversión de larga duración en los que transcurran más de doce

meses entre la fecha del encargo de los bienes y la fecha de su puesta a disposición, por entender realizada la inversión a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se formalizó el contrato con el proveedor de los bienes de inversión.

Una vez ejercitada la opción, el criterio regirá para toda la inversión.

El contribuyente que desee ejercitar dicha opción deberá, en el plazo de un mes contado desde la fecha del contrato, comunicarlo por escrito al Departamento de Hacienda y Finanzas, señalando el montante de la inversión contratada, el calendario previsto de entrega y pago de los bienes. Asimismo, deberá adjuntarse a la referida comunicación copia del contrato.

Por otra parte, los activos o elementos patrimoniales objeto de las deducciones objeto de estudio en este apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente, afectos, en su caso, a los fines previstos en cada deducción, durante un plazo mínimo de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas. La desafectación, transmisión, arrendamiento o cesión de dichos elementos, o su desafectación a las finalidades establecidas antes de la finalización del mencionado plazo determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que tal circunstancia se produzca.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, los activos en que se materialice la inversión objeto de deducción podrán permanecer durante un plazo inferior al señalado en el mismo, siempre que los mismos se repongan o sean sustituidos por otros que cumplan los requisitos y condiciones que acrediten el derecho a la correspondiente deducción, en el plazo de tres meses.

En cualquier caso, se entenderá que no existe afectación cuando se arrienden o cedan a terceros para su uso los bienes en los que se materialice la inversión, siempre que el contribuyente se dedique, a través de una explotación económica, el arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos y no exista vinculación, en el sentido del artículo 42 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

Un mismo gasto o inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una actividad ni podrá dar lugar a la aplicación de distintas deducciones, en la misma actividad.

Las deducciones estudiadas serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones o gastos, excepto en lo que se refiere a la amortización conjunta, la libertad de amortización y la amortización acelerada.

Para poder realizar las deducciones anteriores, deberá ejercitarse la opción al presentar la autoliquidación. Esta opción podrá modificarse, siempre que no se hubiera realizado requerimiento administrativo al efecto.

RESUMEN: Deducciones para el fomento de las actividades económicas	
Inversiones en activos no corrientes nuevos	10% – 5%
Producciones españolas cinematográficas o audiovisuales	30%
Edición de libros	5%
Investigación y desarrollo	30% 50% del exceso respecto de la media de los gastos efectuados en los dos años anteriores 20% de gastos de personal a investigadores cualificados 10% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible afectos a actividades de investigación y desarrollo
Innovación tecnológica	15% – 20%
Inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía	Listado Vasco de Tecnologías Limpias: 30% Inversiones para la limpieza de suelos contaminados, etc.: 15%
Creación de empleo	5.000,00 € / 10.000,00 €

12.6.2 Deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora

¿Cuánto se deduce?

Los contribuyentes podrán deducir el **15%**, si son hombres, o del **20%**, si son mujeres, de las cantidades satisfechas en metálico en el periodo impositivo, destinadas a adquirir o suscribir acciones o participaciones en una de las siguientes entidades:

a) Aquella en la que prestan sus servicios como personas trabajadoras, siempre que hayan trabajado en ella un mínimo de tres de los cinco años anteriores a la adquisición.

ATENCIÓN: El plazo de tres años previstos en el apartado anterior será de dos años para los contribuyentes del Impuesto que apliquen en 2020 y 2021 la deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora, conforme establece la letra a) el artículo 3 del Decreto Foral-Norma 11/2020, 1 diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19.

b) Cualquiera del grupo al que pertenece la entidad en la que prestan sus servicios como personas trabajadoras. En este caso se exigirá que las personas trabajadoras hayan trabajado en entidades del grupo un mínimo de tres de los cinco años anteriores a la adquisición, tomando a estos efectos en consideración el conjunto de entidades que forman parte del mismo.

c) Cualquier otra que cumpla los requisitos siguientes:

a') Que esté participada exclusivamente por personas trabajadoras de las entidades a las que se refieren las letras a) y b) de este apartado, que hayan trabajado en las mismas, en los términos previstos en las citadas letras, un mínimo de tres de los cinco años anteriores a la adquisición.

A los efectos de la composición del accionariado de la entidad, se entenderá que no se incumple la condición de que esté participada exclusivamente por personas trabajadoras a que se refiere el párrafo anterior cuando personas trabajadoras que participan en ella dejen de trabajar en la entidad empleadora como consecuencia de su jubilación o del reconocimiento de una situación de incapacidad permanente total o absoluta o de gran invalidez.

Asimismo, se entenderá que no se incumple la condición relativa a la composición del accionariado de la entidad cuando la participación corresponda a sucesores de personas trabajadoras fallecidas con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones de la entidad participada exclusivamente por las personas trabajadoras. Lo anterior será de aplicación durante un plazo máximo de dos años desde el fallecimiento de la persona trabajadora.

b') Que al menos el 90 por 100 de su activo esté constituido por acciones o participaciones de las entidades previstas en las letras a) y b). A los efectos de determinar este porcentaje, la tesorería no computará en el activo.

En el caso de que la adquisición o suscripción de las acciones o participaciones responda a la constitución de la entidad o a una ampliación de capital, la entidad tendrá un plazo de dos meses para cumplir con el requisito previsto en esta letra b').

La deducción aplicada no podrá exceder de 1.500 euros anuales, cuando la persona adquirente sea hombre, o de 2.000 euros anuales, cuando sea mujer.

Las cantidades no deducidas por exceder de los límites previstos en el párrafo anterior o por insuficiencia de cuota íntegra podrán aplicarse, respetando los citados límites, en los cuatro ejercicios siguientes.

La suma de los importes deducidos por cada contribuyente a lo largo de los sucesivos periodos impositivos en virtud de lo previsto en este artículo no podrá superar la cifra de 6.000 euros, cuando la persona adquirente sea hombre, o de 8.000 euros, cuando sea mujer.

La diferencia positiva entre el valor normal de mercado y el valor de adquisición de acciones y participaciones por parte de las personas trabajadoras, cuando la adquisición atribuya a las personas adquirentes el derecho a aplicar la presente deducción, no tendrá la consideración de rendimiento del trabajo en especie.

Además, para aplicar la deducción deben reunirse los siguientes requisitos:

- Las acciones o participaciones no deben estar admitidas a negociación en ninguno de los mercados regulados.
- En las entidades no deben concurrir las condiciones para ser consideradas sociedades patrimoniales.
- Las acciones o participaciones que dan derecho a esta deducción deben mantenerse durante al menos cinco años, salvo que la persona trabajadora adquirente o suscriptora falleciera dentro de este plazo, fuese despedida de la entidad o ésta se liquidara como consecuencia de un procedimiento concursal.
- La participación directa o indirecta de cada persona trabajadora en las mismas, conjuntamente con su cónyuge o pareja de hecho, sus ascendientes o adoptantes, sus descendientes y personas adoptadas y sus colaterales hasta el tercer grado, no podrá ser superior al 20 por 100. En el caso de que la entidad forme parte de un grupo, este requisito se deberá cumplir respecto a cada una de las entidades que formen parte del mismo.

  ATENCIÓN: El límite previsto en este apartado será de 40 por 100, para los contribuyentes del Impuesto que apliquen en 2020 y 2021 la deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora, conforme establece la letra b) del artículo 3 del Decreto Foral-Norma 11/2020, 1 diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19.

- Esta deducción no será de aplicación cuando la adquisición se lleve a cabo a través del ejercicio de opciones sobre acciones o participaciones.
- Se exigirá que el contribuyente opte expresamente por esta deducción al presentar su autoliquidación. Esta opción podrá modificarse, siempre que no se hubiera realizado requerimiento administrativo al efecto.

El incumplimiento en cualquier día del plazo de cinco años, de los requisitos o del porcentaje de composición del activo motivará la obligación de ingresar las cantidades deducidas, con los correspondientes intereses de demora.

Para el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de acciones o participaciones de la entidad o de entidades del grupo, tendrá la consideración de precio convenido por partes independientes en condiciones normales de mercado, el que en su caso se acordara en el momento de su adquisición para su futura transmisión. Dicho acuerdo deberá constar documentado en escritura pública.

A los efectos de aplicar el límite de importes deducidos a lo largo de sucesivos periodos, no computarán las cantidades deducidas en periodos anteriores a 2016 en concepto de participación de trabajadores en la empresa.

12.6.3 Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por 100 de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumplan ciertas condiciones.

Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquélla o bien mediante ampliación de capital efectuada en los cinco años siguientes a dicha constitución, y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.

Pueden además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten, en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.

El contribuyente no podrá tener una relación remunerada con la entidad participada, ya sea laboral o mercantil, distinta de la que da lugar la presente deducción, salvo la derivada de contratos de préstamo y la propia de un consejero o administrador, siempre y cuando esta última no se instrumente a través de una relación laboral. Este requisito deberá cumplirse durante el período de tenencia

- La base máxima de deducción será de 50.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.
- Asimismo, la cantidad máxima anual deducible no podrá superar el 10 por ciento de la base liquidable de este Impuesto correspondiente al contribuyente. Las cantidades no deducidas por superarse los anteriores límites, podrán aplicarse, respetando los mismos, en las autoliquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

Para poder realizar la presente deducción, deberá ejercitarse la opción al presentar la autoliquidación. Esta opción podrá modificarse, siempre que no se hubiera realizado requerimiento administrativo al efecto.

12.6.4 Deducción por financiación a entidades con alto potencial de crecimiento.

- Los contribuyentes podrán practicar una deducción del 30 por 100 de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo por la suscripción, en el mercado primario, de acciones o participaciones en entidades innovadoras de nueva creación que cumplan lo dispuesto en el artículo 89 ter.1 de la Norma Foral del I.R.P.F.

A estos efectos se considerará:

a) Entidad innovadora, aquella que cumpla cualquiera de los siguientes requisitos:

a') Que desarrolle en un futuro inmediato productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente en comparación con el estado de la técnica en su sector y que lleven implícito un riesgo de fracaso tecnológico o industrial.

El cumplimiento de este requisito se acreditará mediante informe motivado emitido por el órgano que se establezca reglamentariamente.

b') Que los gastos e inversiones derivados de la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica definidas en los artículos 62 a 64 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa representen un mínimo del 10 por 100 del total de sus gastos de explotación durante al menos uno de los tres períodos impositivos previos a la suscripción de las acciones o participaciones. Cuando un período impositivo previo sea inferior al año, y a los efectos de determinar el citado porcentaje, los gastos de explotación se elevarán al año.

Para justificar el cumplimiento de este requisito será necesario que se acredite, mediante el informe motivado a que se refiere el apartado 2 del artículo 64 de la citada norma foral, que las actividades desarrolladas por la entidad constituyen actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

b) Entidad de nueva creación, aquella que haya sido constituida dentro de los siete años anteriores a la suscripción a que se refiere este apartado.

En caso de operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, cesión global del activo y el pasivo o aportaciones de ramas de actividad, acogidas al régimen especial previsto en el capítulo VII del título VI de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se considerará como fecha de constitución la de la entidad transmitente y, en caso de existir varias, la de la más antigua.

En caso de agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, se tomará como fecha de constitución la de la partícipe más antigua de aquellas entidades.

El cumplimiento de los requisitos incluidos en dicho apartado se acreditará mediante informes motivados emitidos por el departamento competente por razón de la materia del Gobierno Vasco o de la Diputación Foral de Gipuzkoa o un organismo o entidad adscrito al mismo.

- Los contribuyentes podrán practicar una deducción del 15 por 100 de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo por la suscripción, en el mercado primario, de acciones o participaciones en entidades en proceso de crecimiento que cumplan lo dispuesto en el artículo 89 ter. de la Norma Foral del I.R.P.F.

A estos efectos, se considera entidad en proceso de crecimiento aquella que, sobre la base de un plan de negocio elaborado con vistas a introducirse en un nuevo mercado geográfico o de productos, necesite una inversión inicial de financiación de riesgo superior al 50 por 100 de la media de su volumen de operaciones anual en los últimos cinco años.

Para poder aplicar esta segunda deducción, la entidad participada deberá iniciar un procedimiento de vinculación administrativa previa, con anterioridad a la finalización del período impositivo en el que el contribuyente pretenda aplicar la deducción prevista en el presente apartado, en el que se contenga el plan de negocio detallado, la previsión de introducción en un nuevo mercado geográfico o de productos, la inversión necesaria para ello, y se justifique que se trata de una entidad en proceso de crecimiento.

La resolución favorable del procedimiento de vinculación administrativa previa será requisito imprescindible para poder aplicar la deducción prevista en este segundo apartado.

<u>Requisitos comunes a ambas deducciones:</u>

- La base máxima de deducción anual conjunta para ambos supuestos será de 1.000.000 euros y estará formada por el valor de las acciones o participaciones suscritas.
- La aplicación de esta deducción no podrá dar lugar, anualmente, a una cuota líquida inferior al 30 por 100 de la cuota íntegra de este impuesto. A estos efectos, la deducción prevista en este artículo se aplicará en último lugar respecto al resto de deducciones.
- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota, podrán aplicarse, respetando el límite anterior, en las autoliquidaciones de los cinco períodos impositivos siguientes.
- El incumplimiento de los requisitos o condiciones a que se refieren los párrafos anteriores motivará la obligación de ingresar las cantidades deducidas de forma indebida, con los correspondientes intereses de demora. Este ingreso se realizará sumando la cantidad resultante a la cuota diferencial correspondiente al período impositivo en que se produzca el incumplimiento. No obstante, el contribuyente podrá optar por realizar dicho ingreso en un momento anterior.
- Las inversiones de continuidad darán derecho a aplicar la deducción prevista en el primer apartado, con las especialidades previstas en el artículo 89 ter de la Norma Foral del IRPF.
- Una misma suscripción de acciones o participaciones no podrá dar lugar, para un mismo contribuyente, a la aplicación de distintas deducciones.
- Para la práctica de la deducción será necesario que el contribuyente presente la siguiente justificación documental:

-Una certificación expedida por la entidad beneficiaria de la financiación, en la que se deje constancia del cumplimiento de los requisitos que permitirán la deducción del 30% en el momento de la suscripción de las acciones o participaciones.

-El informe motivado de cumplimiento de requisitos que permitan la deducción del 30%, o la resolución fa-

vorable del procedimiento de vinculación administrativa previa que permitan la deducción del 15%, según corresponda.

- Para poder practicar las presentes deducciones, se precisará que el contribuyente opte expresamente por su aplicación al presentar la autoliquidación del ejercicio al que correspondan. No obstante, cuando en la fecha de finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto no se hubiera obtenido el informe motivado o la resolución favorable, el contribuyente dispondrá del plazo de un mes desde la notificación de su obtención para presentar una autoliquidación complementaria del impuesto a los efectos de ejercitar la opción por la aplicación la deducción.
- La opción realizada por el contribuyente podrá modificarse, siempre que no se hubiera realizado requerimiento administrativo al efecto.

12.6.5 Deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras.

Los contribuyentes podrán practicar una deducción del 10 por 100 si son hombres, o del 15 por 100 si son mujeres, de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo, destinadas a la suscripción de acciones o participaciones para la constitución de la entidad en la que prestarán sus servicios como personas trabajadoras.

ATENCIÓN: De acuerdo con el Decreto Foral-Norma 11/2020, 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes destinadas a paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19, que establece determinadas especialidades para las entidades que se constituyan durante el año 2021, los porcentajes de deducción del apartado anterior se incrementarán en 5 puntos.

La suma de los importes deducidos por cada contribuyente a lo largo de los sucesivos periodos impositivos por este concepto no podrá superar la cifra de 1.200 euros, cuando la persona adquirente sea hombre, o de 1.800 euros, cuando sea mujer.

ATENCIÓN: De acuerdo con el Decreto Foral-Norma 11/2020, 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes destinadas a paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19, que establece determinadas especialidades para las entidades que se constituyan durante el año 2021, las cantidades previstas en el párrafo anterior serán de 6.000 y 8.000 respectivamente.

A estos efectos, tal y como se indica en la disposición transitoria trigesimosegunda de la Norma Foral del I.R.P.F., a los efectos de aplicar el límite de importes deducidos a lo largo de los sucesivos periodos impositivos por cada contribuyente en concepto de deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora, no computarán las cantidades deducidas en los periodos impositivos anteriores a 2016 en concepto de participación de los trabajadores en la empresa.

Requisitos:

- La suscripción debe tener por objeto la constitución de la entidad. A estos efectos, se considerará que también tienen este mismo objeto las suscripciones que se realicen en el transcurso de los seis meses siguientes a la propia constitución.

  ATENCIÓN: El plazo para considerar que la suscripción tiene por objeto la constitución de la entidad, para los supuestos de las entidades constituidas entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, será de un año desde su constitución, conforme al apartado 7 del número Uno del artículo 19 del Decreto-Foral Norma 11/2020, 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes destinadas a paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19.

  ATENCIÓN: De acuerdo con el Decreto Foral Norma 11/2020, 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes destinadas a paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19 que establece determinadas especialidades para las entidades que se constituyan durante 2021, en la suscripción de acciones o participaciones para la constitución de la entidad deberá participar un mínimo de ocho personas trabajadoras.

  No obstante, será suficiente con la participación de tres personas trabajadoras cuando la entidad constituida tenga consideración de entidad innovadora de nueva creación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 89 ter de la NF 3/2014.

- La entidad no puede estar vinculada a ninguna otra, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 42 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- Los valores no deben estar admitidos a negociación en ninguno de los mercados regulados.
- Las entidades deben tener la consideración de microempresa, o de pequeña o mediana empresa en los términos establecidos en el artículo 13 de la Norma Foral 2/2014, del Impuesto sobre Sociedades.
- Los contribuyentes deben de empezar a prestar sus servicios como personas trabajadoras de la entidad en un plazo no superior a seis meses desde la constitución de la misma.

  ATENCIÓN: El plazo para que los contribuyentes empiecen a prestar sus servicios como personas trabajadoras en la entidad, para los supuestos de las entidades constituidas entre el 1 y el 31 de diciembre de 2021, será de un año desde su constitución, conforme al apartado 7 del apartado Uno del artículo 19 del Decreto-Foral Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola de la COVID-19.

- La participación directa o indirecta de cada persona trabajadora en la entidad, conjuntamente con su cónyuge o pareja de hecho, sus ascendientes o personas adoptantes, sus descendientes y personas adoptadas y sus colaterales hasta el tercer grado inclusive, no debe superar el 10 por 100.

  ATENCIÓN: De acuerdo con el Decreto Foral-Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola de la COVID-19. que establece determinadas especialidades para las entidades que se constituyan durante 2021, cuando la entidad constituida tenga, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 ter de la NF 3/2014 consideración de entidad innovadora de nueva creación, el requisito anterior podrá incrementarse hasta el 40 por 100.

- El conjunto de las personas trabajadoras debe de ostentar al menos el 75 por 100 de la participación en la entidad.

  ATENCIÓN: De acuerdo con el 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola de la COVID-19. que establece determinadas especialidades para las entidades que se constituyan durante 2021, el requisi-

to anterior relativo a la participación en la entidad del conjunto de las personas trabajadoras será al menos del 40 por 100.

Estos requisitos, salvo los regulados en el primer y quinto punto anterior, deberán cumplirse durante al menos los cinco años siguientes a la constitución. No se exigirá el cumplimiento del requisito regulado en el anterior punto séptimo durante los primeros seis meses siguientes a la constitución de la entidad.

ATENCIÓN: El plazo por el que no es exigible que el conjunto de las personas trabajadoras cumpla el requisito regulado en el anterior punto, para los supuestos de las entidades constituidas entre el 1 y el 31 de diciembre de 2021, será de un año desde su constitución, conforme al Decreto Foral Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola de la COVID-19.

Las acciones o participaciones que dan derecho a esta deducción deberán mantenerse durante al menos los cinco años siguientes a la constitución.

El contribuyente deberá prestar sus servicios como trabajador de la entidad como mínimo durante el citado periodo, salvo que, antes de cumplir dicho plazo, falleciera o hubiera dejado de trabajar en la misma como consecuencia de despido o de que le hubiera sido reconocida una situación de incapacidad permanente total o absoluta o de gran invalidez. A estos efectos, se considerará que las personas trabajadoras continúan prestando sus servicios durante el periodo en que accedan a la situación de excedencia voluntaria por cuidado de familiares. No se exigirá el cumplimiento de este requisito durante los primeros seis meses siguientes a la constitución de la entidad.

ATENCIÓN: El plazo por el que no es exigible la prestación de servicios como persona trabajadora, para los supuestos de las entidades constituidas entre el 1 y el 31 de diciembre de 2021, será de un año desde su constitución, conforme al Decreto-Foral Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola de la COVID-19.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos anteriores, motivará la obligación de ingresar las cantidades deducidas de forma indebida, con los correspondientes intereses de demora, salvo que el incumplimiento derive de que la persona trabajadora suscriptora falleciera dentro de ese plazo, fuese despedida de la entidad o ésta se liquidara como consecuencia de un procedimiento concursal. Este ingreso se realizará sumando la cantidad indebidamente deducida a la cuota diferencial correspondiente al período impositivo en que se produzca el incumplimiento. No obstante, el contribuyente podrá optar por realizar el ingreso de las cantidades indebidamente deducidas, con los correspondientes intereses de demora, en un momento anterior.

La opción por la aplicación de esta deducción se realizará al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se desee aplicar dicha deducción, sin embargo, el contribuyente podrá modificar la opción ejercitada en la autoliquidación del Impuesto una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria.

ATENCIÓN: De acuerdo con el Decreto Foral-Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola de la COVID-19. que establece determinadas especialidades para las entidades que se constituyan durante 2021, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota, podrán aplicarse, respetando el límite de 6.000 y 8.000 respectivamente, en las autoliquidaciones de los cuatro períodos impositivos siguientes.

12.6.6 Deducción extraordinaria para el apoyo a la reanudación del desarrollo de actividades económicas especialmente afectadas como consecuencia de la COVID-19

1. Las y 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 operen a través de establecimiento permanente, podrán aplicar una deducción de la cuota equivalente al 10 por 100 de las inversiones efectuadas en el período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2021 con el objeto de permitir la reanudación o recuperación de su actividad económica o su adaptación a las condiciones derivadas de las medidas adoptadas por las autoridades sanitarias para combatir la propagación de la pandemia de la COVID-19.

2. La deducción establecida en este artículo será aplicable por las y los contribuyentes que como consecuencia de la COVID-19 vean reducida sustancialmente su actividad, lo que se entenderá producido cuando se cumplan estos dos requisitos:

   a) Que su volumen de operaciones correspondiente al año 2020 sea, como mínimo, un 25 por 100 inferior al volumen de operaciones del año 2019.

   b) Que el resultado contable o el rendimiento neto de la actividad económica correspondiente al año 2020 sea, como mínimo, un 50 por 100 inferior al del año 2019.

   Las magnitudes previstas en las letras anteriores se elevarán al año cuando el período impositivo sea inferior al año natural o cuando en dicho período se haya producido el inicio de la actividad económica.

3. Las inversiones objeto de deducción son las que resulten necesarias para la adecuación de las actividades económicas a las finalidades que se especifican a continuación:

   a) La adecuación de las instalaciones para el control de aforos, la gestión de reservas o la garantía de las medidas de prevención para evitar la transmisión de la COVID-19 que sean necesarias en cada momento.

   b) La renovación o actualización de las instalaciones o de los medios de prestación de los servicios, presencialmente o a distancia, para optimizar la utilización de los medios de que dispone la o el contribuyente para el desarrollo de su actividad.

4. La base de la deducción estará constituida por el importe de las inversiones mencionadas en el apartado anterior y se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 67 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

   La base de la deducción así calculada no podrá ser superior 5.000 euros.

5. Para las y los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la presente deducción tendrá la consideración de deducción de la cuota íntegra de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 88 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

6. Para las y los contribuyentes del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, la presente deducción tendrá la consideración de deduc-

ción de la cuota líquida y para la aplicación de la misma deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 59 y 67 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, afectándoles a estos efectos las reglas y límites generales aplicables a las deducciones previstas en el capítulo III del título V de dicha norma foral.

7. Una misma inversión no dará lugar a la aplicación de esta deducción en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes que operen mediante establecimiento permanente, cuando haya servido para materializar la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva a que se refiere el artículo 53 de la citada Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

   Esta deducción será incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización, la amortización acelerada y la amortización conjunta.

8. La aplicación de esta deducción tiene el carácter de opción que podrá ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 115 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en los apartados 2 y 3 del artículo 128 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, y en los apartados 2 y 3 del artículo 104 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

12.6.7 Deducción para la trasformación digital del comercio minorista.

1. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas que ejerzan actividades económicas, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes que operen mediante establecimiento permanente, que cumplan los requisitos que se especifican a continuación, podrán practicar una deducción de la cuota íntegra del 30 por 100 de los gastos e inversiones efectuados en el año 2020, destinados a la transformación digital y la implantación del comercio electrónico.

   Los contribuyentes deberán cumplir los siguientes requisitos:

   a) Estar encuadrados en las agrupaciones 64 y 65 y en el grupo 662 de la Sección I del anexo I del texto refundido del impuesto sobre actividades económicas, aprobado por Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril, relativas al comercio minorista.

   b) En el caso de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes que operen mediante establecimiento permanente, deberán tener la consideración de microempresa o pequeña empresa conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

2. Los gastos e inversiones objeto de deducción son los que se especifican a continuación:

   a) Adquisición de equipos y terminales, con su software y periféricos asociados, así como el coste de la instalación e implantación de los mismos

   b) Adquisición, suscripción, entrega, actualización o renovación del software, que posibiliten la comercialización y venta electrónica, incluyendo los gastos de su instalación e implantación.

3. La base de la deducción estará constituida por el importe de las inversiones y los gastos mencionados en el apartado 2 anterior y se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 67 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

   La base de la deducción así calculada no podrá ser superior a:

   a) 5.000 euros.

   b) El 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios correspondiente al último período impositivo finalizado en el año 2019. Cuando la actividad se inicie en 2020, se tomará el período impositivo de inicio de dicha actividad.

   A estos efectos, se elevará al año la magnitud correspondiente al importe neto de la cifra de negocios cuando el período impositivo sea inferior al año natural o cuando en dicho período se haya producido el inicio de la actividad económica.

   No obstante lo previsto en el primer párrafo de esta letra b), cuando dicho resultado arroje una cantidad inferior a 500 euros, la base de deducción será la menor de:

   a´) La base de deducción prevista en el párrafo primero de este apartado 3.

   b´) 500 euros.

4. Cuando las inversiones y gastos con derecho a deducción se realicen a lo largo del año 2020 abarcando a más de un período impositivo, el límite máximo previsto en el apartado 3 anterior, será único para el conjunto de todos ellos.

5. El límite máximo previsto en el apartado 3 anterior correspondiente a las personas socias, herederas, comuneras o partícipes de las entidades en régimen de atribución de rentas que lleven a cabo actividades económicas previstas en este artículo, se determinará atendiendo al importe neto de la cifra de negocios de la entidad y a la participación de dichas personas en sus resultados.

6. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 30 años inmediatos y sucesivos.

7. Un mismo gasto o inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de un contribuyente, ni podrá dar lugar a la aplicación de distintas deducciones de las previstas en estos impuestos en el mismo contribuyente.

   Tampoco dará lugar a la aplicación de esta deducción en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes que operen mediante establecimiento permanente, cuando haya servido para materializar la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva a que se refiere el artículo 53 de la citada Norma Foral 2/2014.

   Esta deducción será incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones o gastos, excepto en lo que se refiere

a la libertad de amortización, la amortización acelerada y la amortización conjunta.

8. La aplicación de esta deducción tiene el carácter de opción que podrá ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 115 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en los apartados 2 y 3 del artículo 128 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades y en los apartados 2 y 3 del artículo 104 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las y los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas que ejerzan actividades económicas, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, que tengan derecho a la aplicación de estas deducciones y que anticipen de forma voluntaria un mínimo de un mes el cumplimiento de la obligación TicketBAI, podrán aplicar dicha deducción, en los términos y condiciones especificados en los mismos, con las siguientes especialidades:

a) La base de la deducción a que hace referencia el primer párrafo del apartado 3 de los citados artículos 15 estará constituida por el importe de las inversiones y los gastos mencionados en los mismos, realizados con anterioridad al momento en que les resulte de obligado cumplimiento con arreglo al calendario de implantación.

b) El porcentaje de deducción a que hace referencia el apartado 1 de los citados artículos 15 será del 60 por 100.

c) Las cantidades de 500 euros a las que se refiere el apartado 3.b) de los citados artículos 15 serán de 1.500 euros.

Para aplicar dichas especialidades, los contribuyentes deberán continuar cumpliendo la obligación anticipada voluntariamente, hasta que les resulte preceptivo su cumplimiento con arreglo al citado calendario de implantación.

El incumplimiento de la condición de anticipar voluntariamente la obligación TicketBAI en las condiciones establecidas en este artículo, determinará la obligación de devolver las deducciones aplicadas en virtud de lo dispuesto en este artículo.

En tal caso, la o el contribuyente deberá sumar a la cuota líquida del impuesto sobre la renta de las personas físicas o a la cuota efectiva de los impuestos sobre sociedades o sobre la renta de la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, según corresponda, devengada en el ejercicio en que se haya incumplido la condición, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora correspondientes. No obstante, la o el contribuyente podrá optar por realizar dicho ingreso en un momento anterior.

Las y los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas que ejerzan actividades económicas, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente que hayan aplicado la deducción para la transformación digital del comercio minorista, podrán aplicar en sus términos la deducción por las inversiones y gastos realizados durante el ejercicio 2020, no en la autoliquidación correspondiente a dicho ejercicio sino en la correspondiente al ejercicio inmediato siguiente.

En tal caso, los contribuyentes deberán descontar el importe de la deducción generada en el ejercicio anterior por esas mismas inversiones y gastos, correspondiente a la deducción para la transformación digital del comercio minorista.

12.6.8 Deducción para el fomento de la implantación de un sistema informático que garantice la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios (TicketBAI).

1. Desde el 1 de enero de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2022, las personas físicas, las entidades en atribución de rentas y las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio, que lleven a cabo actividades económicas podrán aplicar la deducción establecida en la disposición adicional vigesimosegunda de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en los términos y condiciones establecidos en la misma, y con las especialidades contenidas en esta disposición adicional.

   Asimismo, se incrementan los beneficios fiscales establecidos por esta deducción cuando se anticipe de forma voluntaria el cumplimiento de la obligación con anterioridad al menos de un mes respecto de la fecha obligatoria de su implantación.

   a) La base de la deducción a que hace referencia el primer párrafo del apartado 2 de la citada disposición adicional vigesimosegunda estará constituida por el importe de las inversiones y los gastos mencionados en el mismo, realizados con anterioridad al momento en que les resulte de obligado cumplimiento con arreglo al calendario de implantación previsto en la disposición transitoria única del Decreto Foral 32/2020, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI.

   b) El porcentaje de deducción a que hace referencia el apartado 1 de la citada disposición adicional vigesimosegunda será del 60 por 100.

   c) Las cantidades de 500 euros a las que se refiere el apartado 2.b) de la citada disposición adicional vigesimosegunda serán de 1.500 euros.

   Para aplicar dichas especialidades, los contribuyentes deberán continuar cumpliendo la obligación anticipada voluntariamente, hasta que les resulte preceptivo su cumplimiento con arreglo al citado calendario de implantación.

   El incumplimiento de la condición de anticipar voluntariamente la obligación TicketBAI en las condiciones establecidas en este artículo, determinará la obligación de devolver las deducciones aplicadas en virtud de lo dispuesto en este artículo.

   En tal caso, la o el contribuyente deberá sumar a la cuota líquida del impuesto sobre la renta de las personas físicas o a la cuota efectiva de los impuestos sobre sociedades o sobre la renta de la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, según corresponda, devengada en el ejercicio en que se haya incumplido la condición, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora correspondientes. No obstante, la o el contribuyente podrá optar por realizar dicho ingreso en un momento anterior.

2. Los contribuyentes que apliquen esta deducción no podrán aplicar la deducción prevista en la citada disposición adicional vigesimosegunda de la NF 2/2014, del Impuesto sobre Sociedades por las inversiones y gastos realizados con posterioridad al momento en que

les resulte preceptivo su cumplimiento con arreglo al citado calendario de implantación.

3. La deducción a la que se refiere el apartado anterior se aplicará sobre la cuota íntegra de este impuesto que se corresponda con la parte de base imponible general integrada por los rendimientos de actividades económicas del contribuyente.

4. La aplicación de esta deducción tiene el carácter de opción que podrá ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 115 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y en los apartados 2 y 3 del artículo 104 de esta norma foral.

5. Los contribuyentes que hayan aplicado la deducción para el fomento de la implantación de un sistema informático que garantice la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios, prevista en la disposición adicional vigesimosegunda de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, podrán aplicar esta deducción, por las inversiones y gastos realizados en 2020, no en la autoliquidación correspondiente a dicho ejercicio sino en la correspondiente al ejercicio inmediato siguiente.

   En tal caso, los contribuyentes deberán descontar el importe de la deducción generada en el ejercicio anterior por esas mismas inversiones y gastos, correspondiente a la deducción para el fomento de la implantación de un sistema informático que garantice la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios, prevista en la citada disposición adicional.

12.6.9 Anticipo de deducciones para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI (KTB-Kenkariback).

Kenkariback es un anticipo líquido de las deducciones por la implantación de la obligación Ticket BAI y la transformación digital del comercio minorista en los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades y sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente.

Se regula en el Decreto Foral-Norma 5/2021, de 7 de septiembre, por el que se establece la posibilidad de anticipar las deducciones para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI y la deducción incrementada para la transformación digital del comercio minorista para fomentar el cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI en los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades y sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, previstas ambas en el Decreto Foral 4/2021 de 27 de julio

Podrán presentar el modelo KTB aquellas y aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, que lleven a cabo inversiones y gastos con derecho a la deducción para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI, y a la deducción incrementada para la transformación digital del comercio minorista para fomentar el cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI.

Será necesario que previamente la o el contribuyente haya presentado al menos en uno de los cuatro periodos impositivos anteriores, cuyo plazo de presentación de autoliquidaciones haya finalizado con anterioridad a la presentación del primer modelo KTB por parte del contribuyente, autoliquidaciones por los citados impuestos con cuota líquida o efectiva, según corresponda, positiva.

Mediante esta deducción se pretende posibilitar el anticipo líquido de las deducciones para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI al momento en que se realicen las inversiones y los gastos, el cual se hará con cargo a los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades y sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, abonados en los cuatro períodos impositivos inmediatos anteriores cuyo plazo de presentación de autoliquidaciones haya finalizado con anterioridad a la presentación de la primera solicitud de anticipo, y por el importe máximo de dichos abonos.

Con ello, se facilita el anticipo de las deducciones mediante la devolución del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades o sobre la renta de no residentes para los establecimientos permanentes, según el caso, correspondiente a las autoliquidaciones de períodos impositivos previos.

El importe máximo susceptible de ser anticipado se minorará en los importes ya deducidos por aplicación de las deducciones incrementadas asi como por las deducciones TicketBAI y para la transformación del comercio minorista.

En el supuesto de que no se pueda proceder a este anticipo líquido, en todo o en parte, por falta de impuesto previo abonado, las deducciones no anticipadas se aplicarán, en todo o en parte, sobre la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se lleve a cabo la inversión o gasto correspondiente.

El anticipo es aplicable tanto a las inversiones y gastos efectuados en los años 2021, 2022 y 2023, como a aquellos efectuados en 2020.

El periodo de presentación del modelo será el comprendido entre el 11 de noviembre de 2021 y el 31 de diciembre de 2023.

Durante este periodo las y los contribuyentes pueden presentar más de un modelo KTB, con un máximo de uno al mes.

La devolución de las deducciones anticipadas se realizará mediante transferencia bancaria a la cuenta designada por la o el contribuyente, en un plazo no superior a quince días desde el último día del mes en que se presentó el modelo KTB.

La presentación se debe realizar desde la plataforma ZergaBidea, sin que se deba adjuntar documentación alguna a la solicitud.

12.7 Deducciones por donativos

12.7.1 Por actividades de mecenazgo

Los contribuyentes podrán aplicar las deducciones previstas para este impuesto en las Normas Forales reguladoras del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y de incentivos fiscales al mecenazgo cultural [98].

De forma resumida, se pueden citar las siguientes:

- Por donativos al mecenazgo 20% y actividades prioritarias 30%.
- Por actividades prioritarias para contribuyentes en Estimación Directa: 18%.

98 Véase la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Base de la deducción

La base de esta deducción **no podrá superar el 30%** de la base liquidable del impuesto.

Únicamente podrán aplicarse esta deducción aquellos contribuyentes incluidos en el modelo informativo correspondiente.

No obstante, cuando la entidad donataria no presente el modelo informativo mencionado en el párrafo anterior, el contribuyente podrá aplicar la deducción cuando aporte el correspondiente certificado acreditativo del donativo, así como justificante bancario que acredite el pago.

12.8 Otras deducciones

12.8.1 Deducción por doble imposición internacional

En ocasiones, se tributa dos veces por el mismo concepto, es decir, se produce una doble imposición. Para corregir dicha situación, se realiza la ded< que se recoge en este apartado.

Cuando entre la renta del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se le permite deducir una determinada cantidad. Esta cantidad es **la menor** de entre las siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen similar a este impuesto o al Impuesto de la Renta de No Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- El resultado de aplicar a la renta obtenida en el extranjero el tipo medio de gravamen, general o del ahorro. Este tipo de gravamen será:

  – **El general**, si la renta obtenida y gravada en el extranjero se ha integrado en la base liquidable general.

  – **El del ahorro**, si esos rendimientos se han integrado en la base liquidable del ahorro.

Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará esta deducción por doble imposición internacional, y en ningún caso resultará de aplicación el procedimiento de eliminación de la doble imposición previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

12.8.2 Deducción por cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores y por cuotas y aportaciones a partidos políticos

Los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 20% de las cuotas satisfechas a SINDICATOS de trabajadores.

Asimismo, los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 20% de las cuotas de afiliación y aportaciones a PARTIDOS POLÍTICOS.

No formarán parte de la base de esta deducción las cantidades deducidas como gasto dentro de los rendimientos del trabajo[99].

Únicamente podrán aplicarse las deducciones previstas en el presente apartado, aquéllos contribuyentes incluidos en el modelo informativo suministrado al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por los sindicatos de trabajadores y los partidos políticos[100].

99 Véase dentro del capítulo 2 "Rendimientos del trabajo" el apartado 2.5 relativo a los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo.

100 Véase el artículo 115 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

12.8.3 Deducciones en régimen de transparencia fiscal internacional

Podrá deducirse de la cuota íntegra el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a periodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Esta deducción tiene un límite, ya que no puede exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

12.9 Justificación documental

La aplicación de estas deducciones está condicionada a la aportación de los documentos que las justifiquen. Dichos documentos deberán estar ajustados a los requisitos exigidos por las normas reguladoras del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales, cuando así proceda.

RESUMEN: Deducciones en cuota

Tipo de deducción	Deducción
Por descendientes	Por el primero – 603,00 € Por el segundo – 747,00 € Por el tercero – 1.261,00 € Por el cuarto – 1.490,00 € Por el quinto y sucesivos – 1.946,00 €
Por descendiente menor de 6 años	347,00 €
Por abono de anualidades	15% Límite: Por el primer hijo – 180,90 € Por el segundo hijo – 224,10 € Por el tercer hijo – 378,30 € Por el cuarto – 447,00 € Por el quinto y sucesivos – 583,80 €
Por ascendientes	289,00 €
Por discapacidad o dependencia del contribuyente, ascendientes, descendientes, cónyuge o pareja de hecho cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a la Ley 2/2003, de 7 de mayo, por cada pariente colateral hasta el cuarto grado inclusive, y por persona discapacitada a cargo de 65 o más años que necesite ayuda de tercera persona, conviva con el contribuyente y no esté incluida en la relación de familiares o asimilados citada.	– Igual o superior al 33% e inferior a 65% de minusvalía: 867,00 euros – Igual o superior al 65% de minusvalía: 1.224 euros o Dependencia moderada – Igual o superior al 75% de minusvalía y obtener entre 15 y 39 puntos de ayuda de tercera personas: 1.428,00 euros o Dependencia Severa – Igual o superior al 75% de minusvalía y obtener entre 40 ó más puntos de ayuda de tercera persona: 2.040,00 euros o Gran Dependencia

Por edad	Importe de la deducción con tipo de tributación **individual** Edad / B.I.m <20.000 / B.I.m 20.000 y 30.000 / B.I.m > 30.000 > 65 / 346 € / 346 - 0,0346 x (BI-20.000) / 0 € > 75 / 632 € / 632 - 0,0632 x (BI-20.000) / 0 € Importe de la deducción con tipo de tributación **conjunta** Edad / B.I.m <35.000 / B.I.m >35.000 > 65 / 346 € / 0 € > 75 / 632 € / 0 €
Por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad	– Deducción del 30%, con el límite anual máximo de 3.000,00 euros, por las aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad, regulado en la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad
Por alquiler de vivienda	– Con carácter general: 20%, límite 1.600,00 € – El 25% con el límite de 2.000,00 €, para Titulares de familia numerosa – El 30% con el límite de 2.400,00 €, para Menores de 30 años
Por adquisición o rehabilitación de vivienda	Adquisición antes 01/01/2012 Crédito Fiscal: 36.000,00 euros 18% inversión + financiación (cantidad máxima 2.160 euros) 23% inversión + financiación si > de 35 años o familia numerosa (cantidad máxima 2.760 euros) Adquisición después 01/01/2012 Crédito Fiscal: 36.000,00 euros 18% inversión + financiación (cantidad máxima 1.530 euros) 23% inversión + financiación si > de 30 años o familia numerosa (cantidad máxima 1.995 euros)
Cuenta Vivienda	18% (independientemente de cuándo se haya abierto la cuenta)
Para el fomento de las actividades económicas	Según Impuesto sobre Sociedades para estimación directa
Por participación de trabajadores en la empresa	15% si son hombres, 20% si son mujeres. Limite de la deducción 6.000 euros hombres, 8.000 euros mujeres, con un límite anual de 1.500 euros para los hombres y de 2.000 euros para las mujeres. Exceso aplicable en los 4 ejercicios siguientes.
Por inversión en empresas de nueva o reciente creación	20% con una base máxima de deducción de 50.000 y límite del 10% de la base liquidable del impuesto
Por financiación a entidades con alto potencial de crecimiento	30% - 15% No podrá dar lugar a una cuota líquida inferior al 30% de la cuota íntegra. Esta deducción se aplicará en último lugar respecto al resto. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota, podrán aplicarse en las autoliquidaciones de los 5 años siguientes.
Por constitución de entidades por las personas trabajadoras	10% con el límite de 1.200 € si son hombres, 15% con el límite de 1.800 € si son mujeres.

Por mecenazgo (La base de esta deducción no podrá exceder del 30% de la base liquidable del Impuesto)	20% - 30% - 18%	
Por cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores y por cuotas y aportaciones a partidos políticos	– 20% de las cuotas satisfechas a sindicatos de trabajadores. – 20% de las cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos.	
Por doble imposición internacional	la menor de...	a) gravamen en el extranjero b) renta obtenida por tipo medio general o del ahorro
Transparencia fiscal internacional	Gravamen en el extranjero	