

**1. PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES
DEL EJERCICIO 2024**

1.1. CUESTIONES GENERALES

El Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF) tiene como principal objetivo cuantificar los beneficios fiscales que afectan a los tributos propios de Navarra, dando cumplimiento al mandato recogido en el artículo 36.4. b) de la Ley Foral 13/2007, de 4 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra, que exige que la memoria económica explicativa del contenido de los presupuestos incluya la estimación de dichos beneficios fiscales.

Mandato similar y singular es el recogido en el artículo 134.2 de la Constitución Española, y el previsto en el artículo 33.2.e) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que establecen la obligación de incluir en los Presupuestos Generales del Estado “el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado”.

Los preceptos señalados revelan la importancia que procede conceder al conocimiento y control de los beneficios fiscales.

La inclusión del Presupuesto de Beneficios Fiscales en la Memoria de los Presupuestos Generales de Navarra está justificada por varios motivos:

- El impacto presupuestario de la amplia gama de beneficios fiscales de nuestro sistema tributario, los cuales suponen una merma recaudatoria, a veces, poco conocida.
- La necesidad, en una sociedad democrática y moderna, de conocer con transparencia la contribución efectiva a la satisfacción de los gastos públicos, lo que hace imprescindible conocer cuánto deja de pagar, cada sector, grupo, o actividad, en virtud de un determinado beneficio fiscal.
- La necesidad de avanzar en la difusión de los datos estadísticos.
- La necesidad de evaluar el impacto económico de las medidas públicas, lo que exige conocer tanto el gasto real directo como el beneficio fiscal.

Las citadas disposiciones de las que emana la obligación de elaborar el Presupuesto de Beneficios Fiscales no especifican el contenido concreto de su Memoria. Esta se ha ido definiendo en el transcurso de los años a través de la elaboración de los diversos PBF.

Así, el contenido de esta Memoria del Presupuesto de Beneficios Fiscales del año 2024 (PBF 2024) abarca básicamente las siguientes cuestiones:

- La delimitación del concepto de beneficio fiscal.
- Las modificaciones incorporadas en este Presupuesto, en comparación principalmente con el contenido del inmediatamente anterior: Modificaciones en la normativa tributaria; Modificaciones en el ámbito conceptual; Modificaciones en el ámbito metodológico.
- Las cifras del Presupuesto de Beneficios Fiscales del año 2024. Clasificación de los beneficios fiscales por tributos y conceptos.
- El análisis del Presupuesto de Beneficios Fiscales del año 2024, en las principales figuras tributarias.

1.2. DEFINICIÓN Y CRITERIOS BÁSICOS PARA LA DELIMITACIÓN DEL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES

El Presupuesto de Beneficios Fiscales, puede definirse como la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, previsiblemente, se producirá en un ejercicio, como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social.

La primera de las etapas que se han de abordar para la elaboración del PBF, trata de seleccionar, con criterios objetivos, el conjunto de elementos tributarios que originan beneficios fiscales para los contribuyentes y que, por tanto, y desde la perspectiva contraria, merman la capacidad recaudatoria de Navarra.

La regulación de los tributos, instrumentos para recaudar ingresos públicos, se debe basar en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, distribución equitativa de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

Pero, además, los tributos deben servir como instrumentos de política económica general, y atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta. Para favorecer el logro de estos fines, en la legislación de las distintas figuras tributarias se definen determinados elementos que reducen el potencial recaudatorio de las mismas, constituyendo los beneficios fiscales.

Estos beneficios se concretan, principalmente, en exenciones, reducciones de las bases imponibles, tipos impositivos reducidos, bonificaciones y deducciones de las cuotas íntegras, líquidas o diferenciales.

Esta pluralidad de elementos hace que, en ocasiones, sea difícil distinguir cuándo un concepto o parámetro forma parte de la base estructural del tributo o cuando, por excepcional, es ajeno a la misma, y en consecuencia constituye un beneficio fiscal.

De las deliberaciones surgidas en el proceso de elaboración de los distintos PBF y del estudio de la doctrina en este campo, se deduce que los rasgos o condiciones que un determinado concepto o parámetro tributario debe poseer para que se considere que genera un beneficio fiscal son los siguientes:

- Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, entendiendo por ella la configuración general y estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.
- Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.
- Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.
- No presentarse compensación alguna del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema tributario.
- No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.
- No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

A estas delimitaciones, procede añadir las siguientes consideraciones:

- Se conviene la exclusión del PBF, de los conceptos que afectan exclusivamente a los pagos a cuenta que se realizan en determinados impuestos, de los aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas tributarias, de las compensaciones de bases imponibles de signo negativo resultantes en las liquidaciones de períodos impositivos anteriores.
- Para el cómputo de los beneficios fiscales se adopta el método de la “pérdida de ingresos” (el importe en el cual se reducirían los ingresos por la existencia de un incentivo) y su valoración se efectúa con el “criterio de caja” (momento en el que se produciría la merma de ingresos).
- El Presupuesto de Beneficios Fiscales de Navarra, que se presenta en esta Memoria, y que debe servir como instrumento de análisis previo para la toma de

decisiones de política fiscal, tiene específica razón de ser en aquellas figuras del sistema tributario cuya normativa es competencia de Navarra, y que, por ello, presentan peculiaridades respecto de las de régimen común y que, además, por su naturaleza son receptoras de numerosas posibilidades de beneficio fiscal, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. En sentido contrario, presenta menor interés en este ámbito, dada la preceptiva armonización normativa, el análisis de los beneficios fiscales en la imposición indirecta.

Por supuesto, la incorporación de un beneficio fiscal al Presupuesto de Beneficios Fiscales, está supeditada a la disponibilidad de alguna fuente fiscal o económica que permita llevar a cabo su estimación.

1.3. NOVEDADES EN LA ELABORACIÓN DEL PBF DEL EJERCICIO 2024

1.3.1. MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA

El Presupuesto de Beneficios Fiscales, así como el Presupuesto de Ingresos, se elaboran cuantificándolos en el año anterior al año al que se refieren.

A estos efectos, se deben tener en cuenta las siguientes observaciones:

- Las modificaciones en la normativa tributaria que, eventualmente, se pudieran introducir, en la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra, en la Ley Foral de Modificaciones Tributarias, o en cualquier otra norma, que, en su caso, se apruebe con posterioridad a la elaboración de esta Memoria de PBF, no tendrán reflejo en las cuantificaciones de los diversos incentivos que componen el PBF 2024, aunque realmente vayan a suponer una merma recaudatoria en el año 2024.
- La estimación de los beneficios fiscales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre Sociedades (I. Sociedades), se sustenta en la información contenida en las declaraciones correspondientes al último periodo impositivo liquidado, 2022. Es decir, última referencia temporal para la que se dispone de datos en los registros de las declaraciones presentadas ante Hacienda Foral de Navarra. En consecuencia, pudieran existir algunas modificaciones normativas que, entrado en vigor en el periodo impositivo 2023, su estimación cuantitativa no pueda reflejarse en este PBF 2024 por falta de disponibilidad de la información necesaria para sustentar el cálculo.
- Por otra parte, procede recordar que existen normas tributarias que, si bien no están directamente vinculadas a la existencia de un beneficio fiscal, pueden tener efecto en la cuantificación de dichos beneficios. Claro ejemplo lo constituyen los tipos de gravamen del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, que intervienen en la cuantificación de los beneficios que se articulan como reducciones o ajustes de la Base Imponible. Y esto, sin perjuicio, de que la aplicación de tipos inferiores constituya en sí un propio beneficio fiscal. Por tanto, resulta de interés, reseñar las modificaciones normativas más significativas tanto si responden a un concreto beneficio fiscal, que haya podido ser cuantificado, como si se trata de otras modificaciones normativas aplicables en la tributación y liquidación de los Impuestos.

A continuación, se presenta un resumen de los cambios normativos, ya en vigor en el periodo impositivo 2023, para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el Impuesto sobre el Patrimonio, y para el Impuesto sobre Sociedades, que, conforme a las observaciones señaladas, pueden tener reflejo en el PBF 2024.

A. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se encuentra regulado en el Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRIRPF), y en las normas que lo desarrollan o complementan.

Las principales modificaciones normativas aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el periodo impositivo 2023, se introdujeron, fundamentalmente, a través de las siguientes disposiciones legales:

- La Ley Foral 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

Esta Ley Foral recoge las principales modificaciones aplicables en la cuantificación de los beneficios fiscales del PBF 2024 del IRPF.

Además, en dicha Ley Foral, se modifica la obligación de declarar. Se eleva el límite de los rendimientos del trabajo de 12.600 a 14.500 euros de ingresos íntegros anuales.

- En el ámbito de los incentivos fiscales al mecenazgo, procede señalar la regulación del mecenazgo deportivo, que se introduce por la DA 13ª de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio. Posteriormente, dicha Ley Foral queda refundida junto con la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales de Navarra, en el Decreto Foral Legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- El Decreto- Ley Foral 1/2022 de 13 abril, por el que se adoptan medidas urgentes en la Comunidad Foral de Navarra en respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, estableció algunas medidas aplicables a partir del periodo impositivo 2022, que continúan en vigor.

En sentido contrario, dicho Decreto estableció una deducción extraordinaria de la cuota íntegra del IRPF para las personas físicas que desarrollen actividades empresariales, con vigencia, exclusivamente, para el periodo impositivo 2022.

Por su parte, la Ley Foral 33/2022, de 28 de noviembre, por el que se modifica el TRIRPF, estableció una deducción extraordinaria para sujetos pasivos del IRPF que perciban rendimientos del trabajo y/o rendimientos de actividad profesional. Esta deducción tubo también una vigencia temporal, de un solo periodo impositivo, el año 2022.

A continuación, se presentan, de manera esquematizada, las principales modificaciones recogidas en las normas mencionadas, que pueden influir, directa o indirectamente, en la liquidación del IRPF del periodo impositivo 2023, y en consecuencia en la elaboración del PBF 2024.

1) Exenciones.

- En primer lugar, cabe señalar algunas exenciones, que, si bien, fueron introducidas por la Ley Foral 36/2022, ya tuvieron vigencia desde 1 de enero de 2022:
 - Exención del 100 por 100 de las ayudas financiadas por el Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (FEADER) y exención del 50 por 100 de las ayudas procedentes del Fondo Europeo Agrícola de Garantía, (FEAGA), percibidas por titulares de explotaciones agrarias prioritarias, y por quienes tengan la consideración de agricultores a título principal en la fecha de devengo del impuesto.

El límite máximo y conjunto de la exención correspondiente a las ayudas percibidas por ambos conceptos, no podrá superar 20.000 euros.

- Exención de las ayudas concedidas al amparo del Real Decreto-ley 11/2022, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma. Cabe destacar la ayuda directa de 200 euros a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio.
 - Exención de las ayudas concedidas al amparo del Real Decreto-ley 14/2022, de 1 de agosto, de medidas de sostenibilidad económica en el ámbito del transporte, en materia de becas y ayudas al estudio, así como de medidas de ahorro, eficiencia energética y de reducción de la dependencia energética del gas natural.
 - Exención de las ayudas concedidas en virtud de la Resolución 770/2022, de 15 de noviembre, de la Directora General de Política de Empresa, Proyección Internacional y Trabajo, por la que se aprueba la convocatoria de ayudas a las empresas navarras para compensar el incremento de los costes energéticos durante 2022.
 - Exención de las indemnizaciones económicas por daños físicos, psicológicos o materiales, recogidos en la Ley Foral 16/2019, de 26 de marzo, de reconocimiento y reparación de las víctimas por actos de motivación política provocados por grupos de extrema derecha o funcionarios públicos.
 - Exención de las cantidades percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525, acaecido el 24 de marzo de 2015. Es decir, se introduce, expresamente en la normativa foral, para el periodo 2023 y anteriores no prescritos, la exención estatal.
- En segundo lugar, en el marco de subvenciones por obras de rehabilitación, cabe señalar que, con efectos a partir del 31 de diciembre de 2022, se añade a las exenciones existentes desde el periodo impositivo 2021, la exención de las subvenciones públicas concedidas al amparo del Real Decreto 477/2021, de 29 de junio. Por tanto, las subvenciones para obras de rehabilitación, que se declaran exentas, se pueden resumir así:
- Las concedidas por la Administración de la Comunidad Foral de Navarra para obras de rehabilitación protegida, en virtud del Decreto Foral 61/2013, de 18 de septiembre, siempre que dichas subvenciones se atribuyan a los sujetos pasivos que no tengan rentas, excluidas las exentas, superiores a 30.000 euros en el periodo impositivo.

También estarán exentas las subvenciones que por los mismos conceptos se perciban de otras Administraciones Públicas.

- Las concedidas en aplicación de lo dispuesto en el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.
- Las concedidas en virtud del Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla.

- Las concedidas de acuerdo con el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar en caso de actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (programa PREE 5000).
 - Las concedidas en aplicación del Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas térmicos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.
- En tercer lugar, procede señalar que, a partir del 1 de enero de 2023, podrán excluirse de gravamen los incrementos de patrimonio obtenidos por la transmisión de las acciones y participaciones en entidades emprendedoras que den derecho a aplicar la deducción regulada en la disposición adicional tercera de la Ley Foral 26/2016 del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el importe de la transmisión se reinvierta en el plazo de un año, en la adquisición de acciones o participaciones en otras entidades emprendedoras que den derecho a aplicar la citada deducción.

Este beneficio fiscal es incompatible para las mismas acciones o participaciones e importes en que se materialice la reinversión, con la deducción regulada en la disposición adicional tercera, de la Ley Foral 26/2016.

2) Rendimientos del Capital Inmobiliario.

- El rendimiento neto positivo del capital inmobiliario, declarado por el contribuyente, podrá ser objeto de una reducción del 40% cuando proceda de un arrendamiento de viviendas cuya cuantía de alquiler anual no supere el valor del Índice de Sostenibilidad de Alquileres (I.S.A.) y el contrato esté debidamente registrado en el Registro de Contratos de Arrendamiento de Viviendas de Navarra.

Esta medida se estableció inicialmente para el año 2022, no obstante, no fue de aplicación en dicho ejercicio, como consecuencia de la disposición adicional trigésima del TRIRPF que establece que, el primer período impositivo en que resultará de aplicación la reducción será aquel en que esté en funcionamiento el Registro de Contratos de Arrendamiento de Vivienda de Navarra, previsto en la Ley Foral 20/2022, de 1 de julio. Es en mayo de 2023, cuando se ha puesto en marcha dicho Registro, mediante Resolución 182/2023, de 30 de marzo, de la Directora General de Vivienda.

- La medida que sí que resultó ya de aplicación, para el período impositivo 2022, y se mantiene en vigor, es la introducida por la Ley Foral 20/2022, de 1 de julio, para el fomento de un parque de vivienda protegida y asequible en la Comunidad Foral de Navarra, por la que se aumenta el porcentaje de reducción aplicable sobre el rendimiento neto positivo declarado que provenga de los arrendamientos de viviendas intermediarias a través de la sociedad pública instrumental NASUVINSA. El porcentaje de reducción se elevó del 40% al 60%.

3) Rendimientos de Actividades Empresariales y Profesionales.

En el ámbito de actividad económica, se pueden recordar dos medidas que resultaron ya aplicables para el período impositivo 2022, y continúan en vigor:

- La Ley Foral 36/2022, estableció que los rendimientos netos derivados de actividades forestales, se reducirán en un 55% si el período de corte es igual o

superior a 15 años e inferior o igual a 70 años. Dicho porcentaje de reducción será del 65% si el periodo de corte es superior a 70 años.

- Por otra parte, mediante el Decreto-Ley Foral 1/2022, de 13 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes en la Comunidad Foral de Navarra en respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, se elevó a 200.000 euros el umbral de cifra de negocios en el año inmediatamente anterior para poder determinar el rendimiento neto de las actividades empresariales en Régimen de Estimación Directa Especial, en el caso de sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales a los que resulte de aplicación el régimen especial de recargo de equivalencia o el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4) Reducciones en la Base Imponible.

- Se adapta la reducción en base por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social a los límites financieros establecidos por la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo.
 - Se establece la posibilidad de incrementar el límite de reducción según una escala de aportaciones de la persona trabajadora al instrumento colectivo en función de la contribución empresarial.
 - Si la contribución empresarial no supera 500 euros, la persona trabajadora puede aportar y reducir por la aportación al instrumento colectivo hasta un importe de 1.250 euros.
 - Si la contribución empresarial está entre 500 y 1.500 euros, la persona trabajadora podrá aportar y reducir por un importe de hasta 1.500 euros.
 - Si la contribución empresarial supera 1.500 euros, la máxima aportación y reducción de la persona trabajadora será el importe de la contribución empresarial, teniendo en cuenta los límites totales.

En el caso de personas trabajadoras cuyos ingresos íntegros de trabajo superen 60.000 euros, la aportación máxima será el importe de la contribución empresarial, con independencia de cuál sea su importe.

- Se establece la posibilidad de incrementar el límite de reducción en 4.250 euros en los siguientes casos:
 - Aportación a planes de pensiones sectoriales (art. 67.1.a.RDL 1/2002 Texto Refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones) realizadas por trabajadores por cuenta propia o autónomos que se adhieran a dichos planes por razón de su actividad.
 - Aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos previstos en el art. 67.1.c) RDL 1/2002.
 - Aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de los que sea promotor y, además, participe de Mutualidades de Previsión Social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

En todo caso, la cuantía máxima de reducción por aplicación de los incrementos de los límites de reducción señalados será de 8.500 euros anuales.

- Se equipara el tratamiento fiscal de los productos panaeuropeos de pensiones individuales (PEPP), al de los planes de pensiones. Se trata de un nuevo producto/sistema de planes de pensiones individuales que podrá contratarse en todos los países de la Unión Europea, y al que se podrá seguir contribuyendo desde cualquier país miembro y que serán traspasables por parte del ahorrador a través de los Estados miembros. Los PEEP serán voluntarios y complementarios a los sistemas de pensiones públicos nacionales y de empleo, así como a los planes privados individuales locales.

5) Gravamen de la Base Liquidable General.

Procede recordar que para el periodo impositivo 2022, se deflactó un 2 por 100, la tarifa aplicable a la base liquidable general. La justificación de esta medida reside en que el aumento de la renta que tiene su origen en la inflación y que, por tanto, no supone un aumento del poder adquisitivo, no se traduzca en un aumento de la tributación del contribuyente. Se aplicó la siguiente escala de gravamen:

TARIFA Base Liquidable General			
Base liquidable Hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Hasta (euros)	Tipo aplicable (Porcentaje)
		4.162	13,00
4.162	541,06	5.202	22,00
9.364	1.685,50	10.404	25,00
19.768	4.286,50	13.525	28,00
33.293	8.073,50	14.566	36,50
47.859	13.390,09	14.566	41,50
62.425	19.434,98	20.808	44,00
83.233	28.590,50	46.818	47,00
130.051	50.594,96	52.020	49,00
182.071	76.084,76	130.050	50,50
312.121	141.760,01	Resto de base	52,00

Para el periodo impositivo 2023, sigue en vigor dicha Tarifa.

No obstante, procede señalar, que, en fecha actual, noviembre de 2023, el Proyecto de Ley Foral de modificación de diversos Impuestos y otras medidas tributarias, que se encuentra en trámite parlamentario, incluye, para el periodo impositivo 2023, una nueva deflactación del 4%. Esta modificación, al igual que cualquier otra, que eventualmente se aprobase con posterioridad a la elaboración de esta Memoria, no tienen reflejo en ella.

6) Gravamen de la Base Liquidable Especial del ahorro.

Para el periodo impositivo 2023, se incorporan dos nuevos tramos en la tarifa de la base especial del ahorro:

- Se añade el tipo del 27% para bases liquidables superiores a 200.000 e inferiores a 300.000 euros.
- Se añade el tipo del 28% para bases liquidables superiores a 300.000 euros.

En consecuencia, la escala de gravamen aplicable es la siguiente:

TARIFA Base Liquidable Especial del ahorro			
Base liquidable Hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Hasta (euros)	Tipo aplicable (Porcentaje)
		6.000	20,00
6.000	1.200	4.000	22,00
10.000	2.080	5.000	24,00
15.000	3.280	185.000	26,00
200.000	51.380	100.000	27,00
300.000	78.380	Resto de base	28,00

7) Deducción de la cuota íntegra por inversión en vivienda habitual.

A partir del 1 de enero de 2018, se derogó la deducción por inversión en vivienda habitual.

No obstante, se mantienen los regímenes transitorios, conforme a los cuales, la deducción, todavía, resultará de aplicación en el periodo impositivo 2023.

Estos regímenes transitorios se regulan en las Disposiciones Transitorias Decimoquinta, Decimoséptima, y Vigésimocuarta del TRIRPF.

Régimen transitorio aplicable para viviendas adquiridas o rehabilitadas antes del 1 de enero de 2013, así como de obras iniciadas y cantidades abonadas antes de esa fecha. (Disposición Transitoria Decimoquinta TRIRPF).

El sujeto pasivo podrá aplicar la deducción, conforme a los requisitos y condiciones vigentes a 31 de diciembre de 2012, por las cantidades satisfechas por alguno de los siguientes conceptos:

- Por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, que hubiera sido adquirida o rehabilitada con anterioridad al 1 de enero de 2013.
- Por las obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, iniciadas antes del 1 de enero de 2013.
- Por las obras de construcción de la vivienda habitual, cuando se hayan iniciado las obras o se hayan satisfecho cantidades al promotor, antes del 1 de enero de 2013.
- Por las obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad, iniciadas antes del 1 de enero de 2013.
- En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial por la vivienda que fue la habitual durante el matrimonio y continúa siéndolo para los hijos comunes y el otro progenitor con el que convivan los hijos, que hubiese sido adquirida antes del 1 de enero de 2013.

Régimen transitorio para viviendas adquiridas o rehabilitadas entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015, así como de obras iniciadas y cantidades abonadas en dicho periodo. (Disposición Transitoria Decimoséptima TRIRPF).

El sujeto pasivo podrá aplicar la deducción, conforme a los requisitos y condiciones vigentes a 31 de diciembre de 2015, por las cantidades satisfechas por alguno de los siguientes conceptos:

- Por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, que haya sido adquirida o rehabilitada entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015.
- Por las obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, iniciadas entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015.

- Por las obras de construcción de la vivienda habitual, cuando se hayan iniciado las obras o se hayan satisfecho cantidades al promotor entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015.
- Por las obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad, iniciadas entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015.
- En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial por la vivienda que fue la habitual durante el matrimonio y continúa siéndolo para los hijos comunes y el otro progenitor con el que convivan los hijos, que hubiese sido adquirida entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015.

Régimen transitorio para inversiones en vivienda habitual realizadas en 2016 y 2017. (Disposición Transitoria Vigésimocuarta TRIRPF).

El sujeto pasivo podrá aplicar la deducción, conforme a los requisitos y condiciones vigentes a 31 de diciembre de 2017, por las cantidades satisfechas por alguno de los siguientes conceptos:

- Por la adquisición de la vivienda habitual que haya sido calificada como vivienda protegida y sobre la que subsista en el momento de la adquisición una limitación del precio de venta, adquiridas entre el 1 de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2017.

Para 2017, se amplió el ámbito de aplicación de esta deducción, sin restricción por el tipo de vivienda, a viviendas ubicadas en determinadas zonas de población inferior a 10.000 habitantes siempre que en dichos municipios no se disponga de vivienda protegida.

- Por la construcción o ampliación de la vivienda habitual calificada como vivienda protegida, cuando se hayan iniciado las obras o se hayan satisfecho cantidades al promotor, entre el 1 de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2017.
- Por las obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad, aunque la vivienda no haya sido calificada como protegida, siempre que las obras se hayan iniciado entre el 1 de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2017.
- En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial por la vivienda que fue la habitual durante el matrimonio y continúa siéndolo para los hijos comunes y el otro progenitor con el que conviven los hijos, que hubiese sido adquirida entre el 1 de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2017, y calificada como protegida.
- En los supuestos de rehabilitación de la vivienda habitual, no resulta de aplicación la deducción.

Por su parte, conforme a la Disposición Transitoria Decimoctava del TRIRPF, los sujetos pasivos que hubiesen aplicado la deducción por aportaciones a cuenta vivienda y por pagos de cuotas de IVA en el supuesto de arrendamiento con opción de compra, antes del 1 de enero de 2013 o entre esta fecha y el 31 de diciembre de 2015, no perderán el derecho a tales deducciones, siempre que cumplan las condiciones y requisitos vigentes a 31 de diciembre de 2012 o a 31 de diciembre de 2015.

Si el sujeto pasivo cumple alguno de los supuestos previstos en los regímenes transitorios, la deducción en el periodo impositivo 2023 será la siguiente:

- Los porcentajes de deducción a aplicar, serán los que ya estaban en vigor antes del 1 de enero de 2013:

El 15%, con carácter general.

El 18%, en el supuesto de unidades familiares que en la fecha de devengo estén integradas por dos o más descendientes.

El 30% cuando se trate de vivienda habitual de familias numerosas, que a 31 de diciembre cumplan los requisitos y condiciones para ser reconocidas como tales (Ley Foral 20/2003 y Ley 40/2003), y familias monoparentales definidas en la Ley 5/2019, de 7 de febrero.

Para las cantidades satisfechas por la rehabilitación de la vivienda habitual concedida entre los años 2009 y 2011, se incrementan los porcentajes de deducción del 15%, 18% y 30% al 18%, 21% y 33%. Si además de las obras de rehabilitación se incluyen mejoras de eficiencia energética los porcentajes de deducción pasarán a ser del 20%, 23% y 35%, respectivamente.

- La base máxima de la deducción será de 7.000 euros anuales en tributación individual y de 15.000 euros anuales en tributación conjunta.

El importe total de las bases de la deducción para el conjunto de los periodos impositivos del sujeto pasivo será de 120.000 euros, en tributación individual, y de 240.000 euros, en tributación conjunta.

- En los supuestos de las inversiones iniciadas entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2017 (contemplados en las Disposiciones Transitorias Decimoséptima y Vigésimocuarta) la deducción se aplicará si el sujeto pasivo cumple los siguientes requisitos de rentas:

La suma de la base imponible general y de la base imponible especial, minorada en su caso por las pensiones compensatorias, deberá ser inferior a:

24.000 euros con carácter general. En declaración conjunta será 48.000 euros.

27.000 euros para sujetos pasivos con uno o dos descendientes por los que se tenga derecho a deducción. En declaración conjunta será 54.000 euros.

30.000 euros para sujetos pasivos con tres o más descendientes por los que tenga derecho a deducción o cuando se trate de familias numerosas, o "monoparentales". En declaración conjunta será 60.000 euros.

Estos importes se incrementan en las siguientes cuantías:

3.000 euros por sujeto pasivo con discapacidad en grado igual o superior al 33% e inferior al 65%.

7.000 euros si la discapacidad es igual o superior al 65%.

1.500 euros o 3.500 euros, según grado de discapacidad, por cada descendiente con discapacidad por el que se tenga derecho a deducción.

8) Deducción de la cuota íntegra por alquiler de vivienda.

Para el periodo impositivo 2023, la deducción y sus requisitos son similares a los de años anteriores.

Con carácter general:

- Deducción: 15%
- Límite de la deducción: 1.200 euros
- Requisitos: Rentas inferiores a 30.000 euros (60.000 en tributación conjunta). Importe de alquiler igual o superior al 10% de las rentas.

Sujetos pasivos con edad inferior a 30 años o unidades familiares "monoparentales":

- Deducción: 20%
- Límite de la deducción: 1.500 euros

- Requisitos: Rentas inferiores a 30.000 euros (60.000 en tributación conjunta).
Importe de alquiler igual o superior al 10% de las rentas.

La deducción de la cuota íntegra por alquiler de vivienda es incompatible con las deducciones de la cuota diferencial por arrendamiento para emancipación y por arrendamiento para acceso a vivienda, establecidas en el apartado 68 quinquies del TRIRPF. (Punto 27 de esta Memoria. “Deducciones de la cuota diferencial para facilitar el acceso a una vivienda en régimen de alquiler”).

9) Deducciones de la cuota íntegra en actividades empresariales y profesionales.

A los sujetos pasivos del IRPF que ejerzan actividades empresariales o profesionales les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial y a la creación de empleo establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades como deducciones o devoluciones de la cuota, con igualdad de porcentajes, requisitos y límites de deducción.

Las modificaciones más significativas de estos incentivos para el periodo impositivo 2023, se presentan en esta Memoria en el apartado “1.3.1 MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA. C. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES”.

A estos efectos procede señalar que la deducción por creación de empleo quedó derogada, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022.

10) Deducción extraordinaria de la cuota íntegra por actividades empresariales para el periodo impositivo 2022.

Mediante Decreto-ley Foral 1/2022, de 13 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes en la Comunidad Foral de Navarra en respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania, se estableció una deducción extraordinaria aplicable por personas físicas que desarrollan actividades empresariales.

La deducción es un 3% del rendimiento neto positivo del sujeto pasivo, una vez aplicada, en su caso, la reducción a que tengan derecho por determinación del rendimiento neto en estimación directa simplificada o estimación directa especial, con un límite de 3.000 euros.

Esta deducción no tuvo reflejo específico en el PBF 2023, en cuanto que tuvo un carácter extraordinario y temporal (solo vigente en el periodo impositivo 2022).

Tampoco tiene reflejo expreso en el actual PBF 2024, en cuanto que, ya, no resulta de aplicación para el periodo impositivo 2023.

En consecuencia, desde este punto de vista, el PBF 2024 resulta homogéneo con el PBF del ejercicio precedente.

11) Deducciones de la cuota íntegra por donaciones.

Para el periodo impositivo 2023, no hay modificaciones significativas respecto a la deducción contemplada en ejercicios anteriores. No obstante, se crea una nueva deducción por mecenazgo deportivo, regulada en la disposición adicional decimotercera de la Ley Foral 10/1996. (Actualmente artículos 39 a 45 del Decreto Foral Legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo).

En consecuencia, en el periodo impositivo 2023, resultarán aplicables las siguientes deducciones por donaciones:

- Las previstas en el Texto Refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los

incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por Decreto Foral Legislativo 2/2023 de 24 de mayo.

- El porcentaje de la deducción, con carácter general, es el 25%.
 - Mecenazgo cultural: El porcentaje de la deducción es el 80% de los 150 primeros euros en que se valoren las modalidades de mecenazgo cultural establecidos en la normativa y el 40% para el resto del importe que supere los 150 euros. El límite de 150 euros se aplica por sujeto pasivo para cada periodo impositivo.
 - Mecenazgo social, medioambiental y deportivo: El porcentaje de la deducción es el 80% de los 150 primeros euros del importe en que se valore la modalidad de mecenazgo y el 35% para el resto del importe que supere los 150 euros. El límite de 150 euros se aplica por sujeto pasivo para cada periodo impositivo.
 - Actividades y proyectos prioritarios de mecenazgo cultural: Por decreto foral se podrá establecer, para cada periodo impositivo, una relación de dichas actividades y proyectos, y elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de la deducción.
 - Actividades prioritarias de mecenazgo social, medioambiental, y deportivo: Mediante ley foral se podrá establecer el carácter prioritario de determinadas actividades de mecenazgo social, medioambiental y deportivo, y elevar en cinco puntos, como máximo, los porcentajes y límites de la deducción.
- También será deducible el 25% de las donaciones que los sujetos pasivos realicen a las cooperativas de enseñanza de los centros concertados donde estudien sus hijos. Estas donaciones deberán cumplir los requisitos previstos en los artículos 15, 16 y 48, del Decreto Foral Legislativo 2/2023.

12) Deducción de la cuota íntegra por trabajo.

Para el periodo impositivo 2023, se aplica la misma deducción que en los periodos impositivos anteriores.

Procede recordar, que a partir del periodo impositivo 2019, la deducción aumentó para los sujetos pasivos que perciben rendimientos del trabajo iguales o inferiores a 17.500 euros.

Por otra parte, a partir del periodo impositivo 2020, para el cálculo de la deducción se suman todos los rendimientos netos del trabajo, incluidos los exentos.

Los tramos e importes de la deducción son los siguientes:

- Sujetos pasivos con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 10.500 euros. El importe de la deducción es de 1.400 euros.
- Sujetos pasivos con rendimientos netos del trabajo entre 10.500,01 y 17.500 euros. El importe de la deducción decrece en función de las rentas, desde 1.400 euros (para rendimientos netos de 10.500 euros) hasta 700 euros (para rendimientos netos de 17.500 euros).
- Sujetos pasivos con rendimientos netos de trabajo entre 17.500,01 y 35.000 euros. El importe de la deducción es de 700 euros.
- Sujetos pasivos con rendimientos netos de trabajo entre 35.000,01 y 50.000 euros. El importe de la deducción decrece en función de las rentas, desde 700 euros (para rendimientos netos de 35.000 euros) hasta 400 euros (para rendimientos netos de 50.000 euros).
- Sujetos pasivos con rendimientos netos de trabajo superiores a 50.000 euros. El importe de la deducción es de 400 euros.

Los importes de la deducción se incrementarán en un 50 por 100, para los sujetos pasivos que obtengan rendimientos del trabajo como personas trabajadoras activas y acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%. El incremento será del 100 por 100, en el supuesto de que el grado de discapacidad de dichas personas trabajadoras sea superior al 65%.

13) Deducción extraordinaria de la cuota íntegra por rendimientos del trabajo y/o actividad profesional, para el periodo impositivo 2022.

La Ley Foral 33/2022, de 28 de noviembre, por el que se modifica el TRIRPF, introdujo, una deducción extraordinaria para sujetos pasivos del IRPF que perciban rendimientos del trabajo y/o rendimientos de actividad profesional.

Los tramos e importes de la deducción son los siguientes:

- Sujetos pasivos cuyos rendimientos netos del trabajo y/o de actividad profesional, no superen 18.000 euros en el año 2022: 540 euros.

No se podrá aplicar la deducción, si el resto de rentas del sujeto pasivo, incluidas las exentas, supera 2.000 euros.

- Sujetos pasivos cuyos rendimientos netos del trabajo y/o de actividad profesional, superen 18.000 euros en el año 2022: 540 euros menos el resultado de multiplicar por 0,032 el exceso que representen dichos rendimientos netos sobre 18.000 euros. El importe decrece hasta hacerse cero para rendimientos de 34.875 euros.

No se podrá aplicar la deducción, si el resto de rentas del sujeto pasivo, incluidas las exentas, supera 2.000 euros.

- En el caso de que el sujeto pasivo que obtenga rendimientos de trabajo y/o rendimientos de actividad profesional forme parte de una unidad familiar, la deducción solo se aplica si se opta por la tributación conjunta y se determinará para el conjunto de la unidad familiar del siguiente modo:

- Si los rendimientos netos de trabajo y de actividad profesional de la unidad familiar, no superan 30.000 euros en el año 2022: 900 euros.
- Si los rendimientos netos de trabajo y de actividad profesional de la unidad familiar superan 30.000 euros en el año 2022: 900 euros menos el resultado de multiplicar por 0,039 el exceso que representen dichos rendimientos netos sobre 30.000 euros. El importe decrece hasta hacerse cero para rendimientos de 53.076 euros.

No se podrá aplicar la deducción si el resto de rentas de la unidad familiar, incluidas las exentas, superan 4.000 euros.

En todos los casos, los rendimientos netos del trabajo y de actividad profesional se determinan incluyendo las rentas exentas.

Esta deducción sólo fue aplicable en el periodo impositivo 2022, sin que tuviese reflejo en el PBF 2023, en cuanto que fue aprobada con posterioridad a la elaboración de dicho Presupuesto y con un carácter extraordinario y temporal.

Tampoco tiene reflejo expreso en el actual PBF 2024, en cuanto que ya no resulta de aplicación para el periodo impositivo 2023.

En consecuencia, desde este punto de vista, el PBF 2024 resulta homogéneo con el PBF del ejercicio precedente.

14) Deducciones de la cuota íntegra personales y familiares.

Para el período impositivo 2023 siguen en vigor las mismas deducciones personales y familiares que en el periodo impositivo 2022, en el que sí que se incorporaron importantes modificaciones:

- Con carácter general, se incrementaron un 5% los mínimos personales y familiares. Además, se incrementó en 100 euros el mínimo personal de aquellos sujetos pasivos cuyas rentas, incluidas las exentas, no superen 30.000 euros.
- Se integró en el mismo artículo, el incremento de la deducción por descendientes de sujetos pasivos cuyas rentas, incluidas las exentas, no superen 30.000 euros, que se regulaba, con efectos desde el 1 de enero de 2019, en la disposición adicional quincuagésima octava del TRIRPF. De manera, que este incremento se aplicará sobre los importes resultantes según número de descendientes y otras circunstancias (edad y adopción).
- Se consolida la deducción del 100 por 100 de las cantidades satisfechas por el sujeto pasivo por las cotizaciones a cargo de la persona empleadora como consecuencia de contratos formalizados con personas que trabajen en el hogar familiar en el cuidado del sujeto pasivo, descendientes, ascendientes, otros parientes y personas discapacitadas. Procede recordar que la mejora de este incentivo, aumentado el porcentaje de deducción, fue inicialmente introducido para el periodo impositivo 2021, como medida COVID-19, por la Ley Foral 21/2020, de 29 de diciembre.

En consecuencia, los importes de las deducciones personales y familiares establecidos para el periodo impositivo 2022, y en vigor para el periodo impositivo 2023, son los siguientes:

Deducción por mínimo personal

La deducción por mínimo personal es con carácter general de 1.021 euros anuales por sujeto pasivo. Este importe se verá incrementado en caso de que proceda en las siguientes cantidades:

	Incremento
Edad >=65 años	248
Edad >=75 años	551
Grado discapacidad >=33% y <65%	722
Grado discapacidad >=65%	2.599
Rentas, incluidas las exentas <30.000 euros	100

En los casos en que la unidad familiar esté formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro, ya sea por separación legal o cuando no existiera vínculo matrimonial ni pareja estable, el mínimo personal se verá incrementado en 630 euros. Dicho incremento no se producirá cuando el padre y la madre convivan, ni en los casos de custodia compartida.

Deducción por mínimos familiares

Por cada ascendiente que conviva con el sujeto pasivo y no obtenga rentas anuales superiores al indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), excluidas las exentas, se aplicará una de las siguientes cuantías:

Ascendientes	Importe
Edad >=65 años o derecho a deducción por discapacidad	249
Edad >=75 años	551

Si tales ascendientes forman parte de una unidad familiar, el límite de rentas será el doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), para el conjunto de la unidad familiar.

Por cada descendiente soltero menor de treinta años o por cada descendiente soltero con derecho a practicar deducción por discapacidad, siempre que conviva con el sujeto pasivo y no tenga rentas anuales superiores al indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), excluidas las exentas, se aplicarán las siguientes cuantías:

Descendientes	Importe
Primero	455
Segundo	483
Tercero	690
Cuarto	924
Quinto	1.048
Sexto y siguientes	1.213

Además de las anteriores, por cada descendiente menor de 3 años, o adoptado, se aplicarán las siguientes cuantías:

Descendientes	Importe
Descendiente < 3 años o adoptado	607
Adopción internacional	1.103

Para los sujetos pasivos cuyas rentas, incluidas las exentas, no superen en el periodo impositivo 30.000 euros, el importe de las deducciones anteriores que corresponda a cada sujeto pasivo, se incrementará en el importe resultante de aplicar la siguiente escala:

	% Incremento
Hasta 20.000 euros	40%
Entre 20.000,01 y 30.000 euros	40%-50%*(Renta SP - 20.000)

Por cada descendiente soltero o cada ascendiente, cualquiera que sea su edad, que conviva con el sujeto pasivo, siempre que aquellos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores al indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM) en el periodo impositivo de que se trate, que sean discapacitados, además de las deducciones anteriores, aplicarán los siguientes importes:

	Importe
Grado discapacidad ≥ 33% y < 65%	635
Grado discapacidad ≥ 65%	2.224

La deducción por cuidado del sujeto pasivo, familiares y parientes, será el 100 por 100 de las cuotas satisfechas en el periodo impositivo por las cotizaciones a la Seguridad Social a cargo de la persona empleadora como consecuencia de contratos formalizados con personas que trabajan en el hogar familiar en el cuidado del propio sujeto pasivo, o en el cuidado de descendientes, ascendientes, otros parientes y personas discapacitadas.

Procede señalar, que, en fecha actual, noviembre de 2023, el Proyecto de Ley Foral de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, que se encuentra en trámite parlamentario, incluye, para el periodo impositivo 2023 un aumento del 3% para las deducciones personales y familiares. Esta modificación, al igual que cualquier otra que eventualmente se aprobase con posterioridad a la elaboración de esta Memoria, no tienen reflejo en ella.

15) Deducción de la cuota íntegra por ejercicio de determinadas actividades económicas (TRADE).

En el periodo impositivo 2023, se mantiene la misma deducción, que en periodos impositivos anteriores.

Los sujetos pasivos que obtengan rendimientos de actividades empresariales o profesionales pueden aplicar la deducción por trabajo igual que los perceptores de rendimientos del trabajo, tanto en las cantidades a deducir como en los tramos de rendimientos netos obtenidos.

Los requisitos son los siguientes:

- En el caso de que el rendimiento neto de la actividad empresarial o profesional se determine con arreglo a las modalidades simplificada o especial del método de estimación directa, la deducción en la cuota será incompatible con las reducciones del rendimiento neto previstas para cada una de las modalidades.
- Se debe cumplir que la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúen a una única persona, física o jurídica, no vinculada, o que el sujeto pasivo tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente.
- El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades empresariales y profesionales no podrá exceder del 30 por 100 de sus rendimientos íntegros declarados en dichas actividades.
- Deberán cumplir durante el periodo impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.
- No deberán percibir rendimientos del trabajo en el periodo impositivo, salvo prestaciones por desempleo o prestaciones contempladas en el artículo 14.2. a) del TRIRPF cuyo importe no sea superior a 4.000 euros anuales.
- Al menos el 70 por 100 de los ingresos del periodo impositivo deberán estar sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- No deberán realizar actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

16) Deducción de la cuota íntegra por inversiones en instalaciones de energías renovables.

Las modificaciones que incorpora esta deducción, a partir del periodo impositivo 2023, son las siguientes:

- Se adaptan los tipos de energía que se consideran procedentes de fuentes renovables, a lo dispuesto en la Directiva 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018.
- Se contempla expresamente el hidrógeno verde como energía de fuente renovable.
- Se regula la posibilidad de incrementar el porcentaje de deducción hasta un máximo de 15 puntos porcentuales si se sustituye el gas natural por hidrógeno renovable, pudiendo llegar a ser la deducción del 30%.

- Se incluyen las inversiones de comunidades energéticas. Su deducción será análoga a las inversiones en proyectos de autoconsumo compartido.

En consecuencia, la deducción aplicable en el periodo impositivo 2023, se puede resumir así:

- Darán derecho a deducción las inversiones realizadas en instalaciones que utilizan energía procedente de fuentes renovables para uso térmico y generación de electricidad, que según la normativa vigente se destinen al autoconsumo, pudiendo disponer de sistemas de almacenamiento, así como las instalaciones de autoconsumo aisladas de la red.

Tal como se definen en la Directiva 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre, de 2018, se considerará energía procedente de fuentes renovables aquella energía procedente de fuentes renovables no fósiles, es decir, energía eólica, solar, geotérmica, ambiente, mareomotriz, undimotriz y otros tipos de energía oceánica, hidráulica, energía procedente de biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás.

En particular, se considerará energía procedente de fuentes renovables el hidrógeno renovable, esto es el hidrógeno obtenido de las fuentes no fósiles citadas en el párrafo anterior.

Asimismo, serán deducibles las inversiones realizadas en micro redes.

- Deducción: Con carácter general, el porcentaje de la deducción será el 15% de las inversiones, que cumplan los requisitos normativos.

Este porcentaje podrá incrementarse en 5 o 10 puntos para determinadas inversiones, sin que en ningún caso supere el 30 por ciento.

En el caso de inversiones en instalaciones para usos térmicos que sustituyan la utilización de gas natural por la utilización de hidrógeno renovable, el porcentaje de deducción se incrementará hasta un máximo de 15 puntos, en función de utilización del hidrógeno renovable.

- El órgano competente en materia de energía emitirá informe acreditativo del importe de las inversiones realizadas, así como de los porcentajes de deducción aplicables.
- En el caso de que las instalaciones se encuentren afectas a actividades económicas, la deducción se practicará con arreglo a lo establecido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

17) Deducción de la cuota íntegra por inversión en vehículos eléctricos o híbridos enchufables.

En el periodo impositivo 2023, el TRIRPF, introduce mejoras técnicas en la regulación de esta deducción. Adapta la referencia normativa europea a la actualmente en vigor, y consecuentemente las definiciones de vehículos que dan derecho a deducción.

Por tanto, la deducción por inversión en vehículos nuevos, para el periodo impositivo 2023, queda similar a la del periodo anterior:

- Los vehículos que dan derecho a deducción deben estar incluidos en alguna de las categorías definidos en el Reglamento (UE) 2018/585 del Parlamento europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, y en el Reglamento UE 168/2013 del Parlamento y del Consejo, de 15 de enero de 2013.
- Deducción: Será deducible el 30% para vehículos eléctricos y el 5% para vehículos híbridos enchufables.

Cuando las rentas del sujeto pasivo, incluidas las exentas, no superen 30.000 euros en el periodo impositivo, los porcentajes de deducción establecidos serán, un 35% para los vehículos eléctricos y un 10% en el caso de vehículos híbridos enchufables. Si el sujeto pasivo forma parte de una unidad familiar, el mencionado límite de rentas no podrá superar 60.000 euros y se referirá al conjunto de la unidad familiar.

La base máxima de la deducción, por vehículo, está limitada en función del tipo de vehículo de que se trate: desde 1.500 euros (bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico) hasta 32.000 euros.

- La aplicación de la deducción corresponderá exclusivamente a un vehículo de cada tipo. Y para cada tipo de vehículo sólo podrá practicarse la deducción cada cuatro años.
- En el caso de que las inversiones se encuentren afectas a actividades económicas, la deducción se practicará con arreglo a lo establecido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

18) Deducción de la cuota íntegra por inversión en sistemas de recarga.

En el periodo impositivo 2023, se mantiene la misma deducción que en 2022.

- Serán deducibles las inversiones realizadas en la obra civil, instalaciones, cableados y punto de conexión necesarios para la puesta en servicio de un sistema de recarga de potencia normal o de alta potencia, según la definición establecida en la Directiva 2014/94/UE del Parlamento y del Consejo, de 22 de octubre de 2014.

Las instalaciones deberán cumplir lo dispuesto en el Real Decreto 1053/2014, de 12 de diciembre, por el que se aprueba la Instrucción Técnica Complementaria ITC BT-52.

- Deducción: Será deducible el 15% de las inversiones realizadas.

Este porcentaje podrá incrementarse en dos o en cinco puntos, según la potencia del punto de recarga.

La base de la deducción no podrá superar los siguientes límites: 5.000 euros (potencia normal) y 25.000 euros (alta potencia).

- El órgano competente en materia de energía emitirá informe acreditativo del importe de las inversiones realizadas, así como de los porcentajes de deducción aplicables.
- En el caso de que las inversiones se encuentren afectas a actividades económicas, la deducción se practicará con arreglo a lo establecido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

19) Deducción de la cuota íntegra por participación de las personas trabajadoras en el capital de la empresa.

En el periodo impositivo 2023, no hay modificaciones respecto a la deducción aplicable en el periodo impositivo 2022.

- Será deducible el 15% de las cantidades satisfechas para la adquisición o suscripción de acciones o participaciones de la entidad para la que el sujeto pasivo preste sus servicios, o de cualquiera de las sociedades integrantes del grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. La deducción será del 20 por 100 si la persona adquirente es mujer.
- El importe anual de la deducción no podrá superar 1.500 euros anuales o 6.000 euros a lo largo de todos los periodos impositivos. Estas cantidades serán de 2.000 u 8.000 euros, respectivamente, si la persona adquirente es mujer.

Las cantidades no deducidas por exceder los límites señalados o por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, respetando los mencionados límites, en los periodos impositivos que finalicen en los cuatro ejercicios siguientes.

- Las acciones o participaciones no pueden ser de sociedades patrimoniales ni han de cotizar en mercados regulados. Tampoco debe tratarse de adquisiciones realizadas a través del ejercicio de opciones sobre acciones.
- La persona trabajadora debe haber trabajado tres de los cinco últimos años en la empresa o en cualquiera de las sociedades integrantes del grupo y deben seguir prestando sus servicios durante los cinco años siguientes, en los cuales la participación del trabajador junto con su cónyuge, ascendientes y descendientes y colaterales de hasta tercer grado no podrá ser superior al 20 por 100, debiendo además mantener las acciones o participaciones durante cinco años.

Procede recordar, que ya, con efectos, a partir del periodo impositivo 2022, se estableció que no dará derecho a deducción el importe de la nueva adquisición que se corresponda con la participación existente en el momento de la transmisión si ésta se realizó en el plazo de los cinco años anteriores a la adquisición. Si la adquisición implica un porcentaje mayor se podrá aplicar la deducción sobre el importe correspondiente al aumento de participación.

Se estableció también que si la transmisión tiene lugar con posterioridad a una compra realizada en los cinco años anteriores se entenderán transmitidas en primer lugar las últimas acciones o participaciones adquiridas.

20) Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.

Se amplía un año más el ámbito temporal de aplicación de esta deducción para contribuir a la modernización y a la mejora energética del parque de edificaciones en Navarra.

Se mantienen, por tanto, las tres deducciones incorporadas en 2022:

- Deducciones por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda.

Serán deducibles las cantidades satisfechas por las obras realizadas en 2022 y 2023:

- Un 20%, con una base máxima de deducción de 5.000 euros anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 7 por 100 en la demanda de calefacción y refrigeración, acreditable a través de la reducción de los indicadores de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda.
- Un 40%, con una base máxima de deducción de 7.500 euros anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 30 por 100 del consumo de energía primaria no renovable, acreditable a través de la reducción del indicador de consumo de energía primaria no renovable del certificado de eficiencia energética de la vivienda, o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética "A" o "B", en la misma escala de calificación.

Las deducciones serán aplicables en el período en el que se expida el certificado de eficiencia energética. En todo caso, antes de 1 de enero de 2024.

- Deducción por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominantemente residencial, que será aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular de la vivienda por las obras realizadas en 2022, 2023 y 2024, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, siempre que se acredite a través de

certificado de eficiencia energética, una reducción del consumo de energía primaria no renovable referida a la certificación energética, de un 30 por 100, como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética “A” o “B”, en la misma escala de calificación. En esta deducción, el contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse un 60% de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 5.000 euros anuales.

La deducción será aplicable en el período en el que se expida el certificado de eficiencia energética. En todo caso, antes de 1 de enero de 2025.

21) Deducción de la cuota íntegra por cuotas sindicales.

Para el periodo impositivo 2023, esta deducción no presenta modificaciones respecto al periodo anterior.

Los sujetos pasivos que obtengan rendimientos del trabajo podrán deducir el 15% de las cuotas satisfechas a los sindicatos. La base de la deducción tendrá un límite máximo de 600 euros anuales. La deducción estará condicionada a que las cuotas figuren en los correspondientes modelos informativos exigidos por la Administración Tributaria.

22) Deducción de la cuota íntegra por cuotas y aportaciones a partidos políticos.

Para el periodo impositivo 2023, esta deducción no presenta modificaciones respecto al periodo anterior.

Es deducible el 15% de las cuotas de afiliación y las aportaciones satisfechas a partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores, siempre que dichas cuotas y aportaciones resulten acreditadas, según el artículo 8º 1 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, y que figuren en las declaraciones de los correspondientes modelos informativos exigidos por la Administración Tributaria, en los plazos correspondientes. La base de esta deducción tendrá un límite máximo de 600 euros anuales.

23) Límite y normas de aplicación de determinadas deducciones de la cuota íntegra.

- La suma de las bases de las deducciones por donaciones, por cuotas sindicales, por cuotas y aportaciones a partidos políticos, por inversiones en instalaciones de energías renovables, por inversión en vehículos eléctricos o híbridos enchufables, y por inversión en sistemas de recarga no podrá exceder del 25 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo.

No obstante, a partir del periodo impositivo 2020, tratándose de las deducciones por inversiones en instalaciones de energías renovables, en vehículos eléctricos o híbridos enchufables y en sistemas de recarga, las cantidades no deducidas por exceder del límite del 25 por 100 de la base liquidable o por insuficiencia de cuota, podrán aplicarse en los cuatro ejercicios siguientes.

- A partir del periodo impositivo 2022, se establece, con carácter general para cualquier deducción de la cuota íntegra del IRPF, que cada inversión sólo puede dar lugar a una deducción. Y que en el caso de que para financiar la inversión se perciban subvenciones que se hayan declarado exentas, estas minorarán la base de la deducción.

24) Deducciones de la cuota diferencial por pensiones de viudedad y por pensiones de jubilación contributivas.

Para el periodo impositivo 2023, no hay modificaciones normativas referentes a las deducciones por pensiones de viudedad y por pensiones de jubilación contributivas.

No obstante, conviene recordar, de manera somera, su regulación.

A partir del periodo impositivo 2017, estas deducciones incorporaron importantes modificaciones: Se incorpora la deducción por pensiones de jubilación contributivas,

ya que sólo se aplicaba a las pensiones de viudedad. Se establece un sistema para actualizar tanto, las deducciones de viudedad y jubilación, como, el límite de rentas exigido para su aplicación.

Las pensiones que dan derecho a deducción son las siguientes: Pensiones de viudedad y de jubilación contributiva con derecho a complementos por mínimos; Pensiones de viudedad y de jubilación contributiva sin derecho a complementos por mínimos; Pensiones de viudedad del Seguro Obligatorio de Vejez e Invalidez (SOVI).

El objetivo de estas deducciones es que las pensiones que no alcancen un determinado importe, apliquen la deducción.

Las deducciones se calculan, con carácter general, por diferencia entre, las cuantías de pensión mínima fijadas para la clase de pensión de que se trate o las cuantías de las pensiones percibidas, y un “importe de referencia” para cada año.

Desde el año 2019 el “importe de referencia” es el mismo para las pensiones de viudedad y de jubilación contributivas. Se incrementa anualmente con el mayor valor, el del IPC acumulado de Navarra o el de los salarios medios de Navarra, en los términos establecidos reglamentariamente.

Del mismo modo, en base al IPC o a los salarios medios, se actualizan los importes de rentas que, conforme a los requisitos establecidos en el artículo 68 del TRIRPF, deba, en su caso, cumplir el sujeto pasivo o la unidad familiar, para la aplicación de las deducciones por pensiones de viudedad y por pensiones de jubilación contributivas.

Conforme a la Orden Foral 9/2023, de 10 de febrero, de la Consejera de Economía y Hacienda, que actualiza los importes establecidos en el artículo 68 del TRIRPF, los importes para el periodo impositivo 2023, son los siguientes: Importe para el cálculo de la deducción, 11.826,70 euros; Límite de rentas individual, 20.322,98 euros; Límite de rentas conjunto, 23.652,96 euros. Estos importes son el resultado de aplicar un incremento del 8,8 por 100, correspondiente a la media anual de incremento del IPC para Navarra en 2022.

25) Deducción de la cuota diferencial por pensiones no contributivas de jubilación.

La Ley Foral 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, deroga esta deducción, que pasa a ser gestionada como ayuda directa.

26) Deducción de la cuota diferencial por prestaciones por nacimiento y cuidado de menor.

Para el periodo impositivo 2023, no hay modificaciones en esta deducción, que entró en vigor en el periodo impositivo 2019, y cuya denominación inicial fue “deducción por prestaciones de maternidad y paternidad” (antes de la adaptación a la terminología introducida por el Real Decreto Ley 6/2019 en el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social).

Ya con efectos desde 1 de enero de 2019, la deducción incluye también prestaciones análogas a las de la Seguridad Social, percibidas por personas no integradas en los regímenes de la Seguridad Social (profesionales, empleadas y empleados públicos, socias y socios trabajadoras de cooperativas).

La deducción es la siguiente:

- Es una deducción en cuota diferencial. Esto supone que las prestaciones por nacimiento y cuidado de menor se incluyen como una renta más en la base imponible (rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades empresariales o profesionales). Y una vez fijada la correspondiente cuota diferencial, se aplica la deducción como si de un pago a cuenta se tratara. Es decir, el importe de la

deducción es un crédito de impuesto que se hace efectivo, en todo caso, tanto si el sujeto pasivo tiene cuota líquida positiva o no.

- El importe de la deducción disminuye en función de la renta del sujeto pasivo.

Para rentas iguales o inferiores a 30.000 euros, el importe de la deducción es el 25 por 100 de la prestación.

Para rentas superiores a 30.000 euros, e inferiores a 105.000 euros: El importe de la deducción es el 25 por 100 menos el resultado de multiplicar por 10 la proporción que represente el exceso de rentas del sujeto pasivo sobre 30.000 euros respecto de esta última cantidad.

- La deducción solo se aplica sobre prestaciones sujetas y no exentas del IRPF.

27) Deducciones de la cuota diferencial para facilitar el acceso a una vivienda en régimen de alquiler.

Una vez fijada la cuota diferencial, el sujeto pasivo titular de un contrato de arrendamiento de vivienda que constituya su residencia habitual y permanente, y siempre que el precio de alquiler de la vivienda no supere los 675 euros mensuales, podrá tener derecho a una de las siguientes deducciones:

- Deducción por arrendamiento para emancipación (jóvenes).
- Deducciones por arrendamiento para acceso a vivienda (bajos ingresos familiares).

Estas deducciones fueron introducidas, a partir del 1 de enero de 2019, a través de la Ley Foral 28/2018, de 26 de diciembre, sobre el derecho subjetivo a la vivienda en Navarra, que añade el artículo 68 quinquies en el TRIRPF.

Desde 2019, las modificaciones más significativas de estas deducciones han sido:

A partir del año 2020, se amplió el límite de edad de 30 a 31 años para aplicar la deducción por arrendamiento para emancipación.

A partir del año 2022, se elevó de 650 a 675 euros el precio del alquiler que da derecho a aplicar las deducciones por arrendamiento para la emancipación y para acceso a vivienda.

Además, durante el año 2022, pudieron optar a la deducción por arrendamiento para emancipación, las personas en situación de desempleo inscritas como demandantes de empleo, aunque no cumplan el requisito de edad. Esta posibilidad se prorroga durante 2023.

A partir del año 2023, se amplía la edad máxima para optar por arrendamiento para emancipación hasta los 35 años.

Esta ampliación de edad, incorporada en la Ley Foral 20/2022, de 1 de julio, se hará de forma progresiva en cuatro años. Por ello, se adiciona la disposición adicional sexagésima séptima en el TRIRPF, que establece la edad máxima para tener derecho a la deducción en 2023, 2024, 2025 y a partir de 2026, que será 32, 33, 34 y 35 años, respectivamente.

Los importes y límites de las deducciones son los siguientes:

- Deducción para emancipación: 50%, con un máximo de 250 euros al mes.
- Deducción para acceso a vivienda: 50%, con un máximo de 300, 250, o 200 euros al mes, según ingresos.
- Deducción para acceso a vivienda para personas beneficiarias del programa de vivienda de integración social: 60%, con un máximo de 360 euros al mes.

En todos los casos el precio del alquiler debe ser inferior a 675 euros mensuales, y se deberá cumplir los plazos y requisitos establecidos en la normativa.

Estas deducciones se cobran de manera anticipada, por lo que el derecho a la deducción, sólo se genera solicitando el abono anticipado al departamento competente en materia de vivienda, quien dictará los actos y resoluciones derivados de la gestión de este sistema de deducciones fiscales.

Son deducciones incompatibles entre sí, e incompatibles con la deducción por alquiler de vivienda establecida en el apartado 62.2. del TRIRPF. (Punto 8 de esta Memoria. "Deducción de la Cuota íntegra por alquiler de vivienda").

28) Deducción de la cuota diferencial por cuotas tributarias satisfechas por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.

En el periodo impositivo 2023, al igual que en periodos anteriores, los sujetos pasivos que sean titulares o cotitulares de instalaciones de producción de energía eléctrica de carácter renovable situadas en Navarra, cuya potencia instalada nominal no supere los 100 KW por instalación, podrán practicar una deducción por las cuotas tributarias satisfechas a la Hacienda Foral de Navarra por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. (IVPEE).

El importe de esta deducción tendrá la consideración de pago a cuenta, no pudiendo ser superior a 500 euros por sujeto pasivo.

No obstante, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, se encuentra suspendido desde el tercer trimestre de 2021, dicha suspensión, se mantiene, de momento, hasta el año 2023 y se encuentra recogida, para el período mencionado, en el Decreto Foral Legislativo 1/2023, de 25 de enero.

Por esta razón y por la poca importancia que tiene la deducción en el IRPF, atendiendo a su consideración como beneficio fiscal, respecto al resto de beneficios fiscales de dicho impuesto, se establece su supresión para la estimación del Presupuesto de Beneficios Fiscales del ejercicio 2024.

B. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El Impuesto sobre el Patrimonio, se encuentra regulado en la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre.

Para el periodo impositivo 2023, el cambio normativo de mayor trascendencia es la modificación de la escala del Impuesto, de manera que se eleva la tarifa del impuesto para aquellos contribuyentes cuya base liquidable supere 11.003.784,50 euros.

Esta modificación tiene efecto retroactivo y temporal, ya que estará vigente únicamente para los periodos impositivos 2022 y 2023, tal y como se desprende de la Ley Foral 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

Por lo tanto, dicha modificación no pudo tenerse en cuenta en la estimación del PBF 2023, al partir de los datos de la campaña del Impuesto sobre el Patrimonio de 2021 en que no estaba vigente.

La normativa aplicable y que procede tener en cuenta para la cuantificación de los beneficios fiscales del periodo impositivo 2023 (PBF 2024), puede resumirse así:

1) Personas obligadas a presentar declaración.

Se mantiene la obligación de declarar establecida a partir del periodo impositivo 2016. Estarán obligados a presentar declaración los sujetos pasivos a los que resulta cuota a ingresar y los sujetos pasivos para los que no dándose esta circunstancia el valor de sus bienes y derechos supere un millón de euros.

2) Exención de “bienes, derechos y participaciones afectos a una actividad económica”.

Para el periodo impositivo 2023, se mantiene, como en 2022, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, de los bienes, derechos y participaciones afectas a actividades empresariales o profesionales.

La evolución del tratamiento fiscal de estos elementos en el Impuesto sobre el Patrimonio ha sido la siguiente:

- Hasta el periodo 2015, se aplicaba una deducción del 100% de la parte proporcional de la cuota del Impuesto correspondiente a dichos elementos patrimoniales.
- En el periodo impositivo 2015, se derogó la deducción y se estableció una exención.
- A partir del periodo impositivo 2016, se derogó la exención y se estableció una deducción del 100% de la parte proporcional de la cuota correspondiente a estos elementos patrimoniales hasta el valor de 1 millón de euros y del 80% de la parte proporcional de cuota correspondiente al exceso del citado valor.

Esta deducción se modificó a partir del periodo impositivo 2018. Se mantiene el 100% de la parte proporcional de la cuota correspondiente a estos elementos patrimoniales hasta el valor de 1 millón de euros y se eleva al 95% la deducción de la parte proporcional de la cuota correspondiente al exceso del citado valor.

- A partir del periodo impositivo 2020, se establece la exención, por lo que queda derogada la deducción.

3) Exención de la participación en entidades emprendedoras

Se establece con efectos a partir del 1 de enero de 2023, la exención de las acciones o participaciones que cumplan los requisitos para dar derecho a la deducción por participación en entidades emprendedoras, que regula la Disposición Adicional Tercera de la Ley Foral 26/2016, del Impuesto sobre Sociedades.

4) Base liquidable.

La base liquidable, es el resultado de minorar la base imponible en 550.000 euros, en concepto de mínimo exento. El mismo importe que desde el periodo impositivo 2016.

5) Cuota íntegra.

La base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la escala, en vigor desde el periodo impositivo 2015. No obstante, para los periodos impositivos 2022 y 2023, se incluye un último tramo, para aquellos contribuyentes cuya base liquidable supere 11.003.784,50 euros.

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto B. liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0,00	155.511,88	0,16
155.511,88	248,82	155.511,88	0,24
311.023,76	622,04	311.023,76	0,40
622.047,53	1.866,13	622.047,53	0,72
1.244.095,06	6.344,87	1.244.095,06	1,04
2.488.190,11	19.283,46	2.488.190,11	1,36
4.976.380,22	53.122,84	4.976.380,22	1,68
9.952.760,45	136.726,02	1.051.024,05	2,00
11.003.784,50	157.746,50	En adelante	3,50

6) Límite de la cuota íntegra.

La suma de las cuotas íntegras del Impuesto sobre el Patrimonio y del IRPF tiene un límite según el cual no puede sobrepasar del 65% de la suma de las bases imponibles del IRPF.

En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere este límite, se minorará la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio. Esta minoración no puede exceder del 55%.

Para el periodo impositivo 2023, se mantienen estos porcentajes, vigentes desde el periodo impositivo 2018.

C. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades, se encuentra regulado en la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, y en las normas que la desarrollan o complementan.

Las principales modificaciones normativas aplicables en el Impuesto sobre Sociedades para el periodo impositivo 2023, se recogen en la Ley Foral 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

A continuación, se presentan de manera esquematizada, las principales modificaciones recogidas en las normas mencionadas, que pueden influir, directa o indirectamente en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo 2023, y en consecuencia en la elaboración del PBF 2024.

1) Ajustes y reducciones en la Base Imponible.

- Se mantienen las limitaciones introducidas en 2021 en relación con la exención de dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos en los fondos propios de entidades residentes y no residentes.

Por un lado, no resulta de aplicación la exención en ningún caso cuando el porcentaje de participación sea inferior al 5 por 100, es decir, aunque el valor de la participación sea superior a 20 millones de euros se va a exigir también que represente una participación de al menos el 5 por 100. No obstante, se establece un régimen transitorio.

Por otro lado, el importe exento de los dividendos y de la renta positiva obtenida en la transmisión de las participaciones significativas se reducirá en un 5 por 100 en concepto de gastos de gestión de las mencionadas participaciones. Esta reducción no se aplicará, de forma temporal y solo respecto a los dividendos, cuando la entidad perceptora no tenga la consideración de entidad patrimonial, tenga una cifra de negocios inferior a 40 millones de euros y los dividendos procedan de una entidad constituida a partir del 1 de enero de 2021 y en la que la perceptora participe al 100 por 100.

- Reducción de bases liquidables negativas de años anteriores.

Se mantiene el periodo de compensación de los 15 años anteriores, y la limitación de la reducción al 70% de la base imponible del periodo impositivo, previa a dicha compensación. Esta limitación no se aplica si el importe de la compensación no excede de un millón de euros.

Sin embargo, para el ejercicio 2023 (como ya sucedió para los ejercicios 2018, 2019, 2020, 2021 y 2022) en lugar del límite del 70% se aplicarán los siguientes:

- El 50% cuando el importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo sea igual o superior a 20 millones de euros e inferior a 60 millones de euros.

- El 25% cuando el importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo sea igual o superior a 60 millones de euros.

– Reducción por dotación a la Reserva Especial para inversiones (REI).

Para el periodo impositivo 2023 se mantiene la regulación aplicada en periodos anteriores.

El porcentaje de reducción de la base imponible es del 45%, salvo para las microempresas que será del 60%. El importe de la dotación mínima es de 50.000 euros. Y el periodo de bloqueo de los fondos propios es de tres años.

El Decreto Ley-Foral 1/2022, de 13 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes en la Comunidad Foral de Navarra en respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania amplió el plazo de materialización de la REI hasta el 31 de diciembre de 2023, para aquellos contribuyentes cuyo plazo de materialización finalice entre el 1 de enero de 2022 y el 31 de diciembre de 2023.

– Exención por Reinversión.

Desde el ejercicio 2018 desaparece la exención total y se limita al 50 por 100 de las rentas obtenidas en la transmisión.

Desde el ejercicio 2020 se elimina la posibilidad de reinvertir en valores.

El Decreto Ley Foral 1/2022, de 13 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes en la Comunidad Foral de Navarra en respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania amplió un año el plazo de reinversión, para aquellos contribuyentes cuyo plazo de reinversión finalizaba en 2022.

2) Tipos de gravamen.

A continuación, se presentan los tipos de gravamen aplicables en el periodo impositivo 2023 (iguales a los aplicables desde 2016).

Si bien es cierto, que no hay variación en los tipos de gravamen, para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2023, se considerarán pequeñas empresas, aquellas cuyo importe neto de cifra de negocios, en el período impositivo inmediato anterior, no supere los veinte millones de euros. Esta es la principal novedad para el período impositivo 2023, ya que en periodos precedentes dicho umbral estaba fijado en diez millones de euros.

TIPOS GENERALES:

- El 28 % para las GRANDES EMPRESAS.
- El 23% para las PYMES, pequeñas empresas con cifra de negocios inferior a 20 millones.
- El 19 % para las MICROPYMES, pequeñas empresas con cifra de negocios igual o inferior a un millón de euros.

A partir del periodo impositivo 2016, para aplicar los tipos reducidos del 19% o el 23% se exige que la cifra de negocios del periodo sea mayor que el 50 % de la base imponible.

A partir de 2017 el tipo reducido del 19% será también aplicable a las entidades parcialmente exentas que tengan el carácter de microempresa (en 2016 tributaban al 23%).

RESTANTES TIPOS:

- SICAV tributarán al tipo general correspondiente en función de la cifra de negocios.
- El 25% para Cooperativas de crédito y Cajas Rurales.
- El 23% a las entidades reguladas en el artículo 50.2 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, destacando entre ellas las mutuas de seguros, colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales...
- El 17% para las Sociedades Laborales.
- El 17% para las Cooperativas fiscalmente protegidas.

Los resultados extra cooperativos tributarán al tipo general.

- El 10% para las Entidades sin ánimo de lucro acogidas a la Ley Foral 10/1996
- El 1% para las Sociedades de Inversión Inmobiliaria/Fondos de Inversión
- El 0 por 100 para los Fondos de Pensiones.

3) Cuota íntegra y tributación mínima.

El cálculo es similar al de ejercicios anteriores:

1º Se minorará la base liquidable en el importe resultante de dividir por el tipo de gravamen la suma de las bonificaciones aplicadas en la cuota y de las deducciones para evitar la doble imposición interna aplicadas en el ejercicio.

2º Sobre el importe obtenido se aplicarán los siguientes porcentajes:

- 13 por 100 para los contribuyentes que tributen al 19%
- 16 por 100 para los contribuyentes que tributen al 23%
- 18 por 100 los contribuyentes que tributen al 28%

3º El resultado de la operación anterior, se minorará, en su caso, en las siguientes cuantías:

- Las deducciones por doble imposición internacional aplicadas en el ejercicio.
- Las deducciones por inversiones o participación en producciones cinematográficas y series audiovisuales.
- La deducción por inversiones o participación en proyectos de I+D+i en las siguientes cuantías:

Con carácter general, el 50% de la deducción a aplicar en el ejercicio, por las generadas en el año y por las pendientes de ejercicios anteriores.

En el caso de contribuyentes que tributen al 19% o al 23%, el 100% de la deducción a aplicar en el ejercicio, por las generadas en el año y por las pendientes de ejercicios anteriores.

4) Régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Para el ejercicio 2023, se incrementa de 3 a 5 años el periodo durante el cual las viviendas deben permanecer arrendadas u ofrecidas en arrendamiento para poder aplicar el régimen y se reduce al 40% la bonificación general actual del 85%. Por su parte, la bonificación del 90% se sustituye por una bonificación del 85%, cuando se trate de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas acogidas al Sistema Público de Alquiler, de viviendas anteriormente protegidas, o de viviendas para personas con discapacidad en las que se hubieran efectuado obras de adecuación necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten su desenvolvimiento digno.

5) Incentivos Fiscales al Mecenazgo Social, al Mecenazgo Cultural, al Mecenazgo Medioambiental y al Mecenazgo Deportivo

Para el periodo impositivo 2023, no hay modificaciones significativas respecto a la normativa de ejercicios anteriores en cuanto al mecenazgo social, al mecenazgo cultural y al mecenazgo medioambiental.

Sin embargo, se crea una nueva deducción por mecenazgo deportivo, regulada en la DA 13ª de la Ley Foral 10/1996 (actualmente artículos 39 a 45 del Decreto Foral Legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo).

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que realicen donaciones o satisfagan cantidades a las entidades beneficiarias de este régimen gozarán de los siguientes beneficios fiscales:

- a) Para la determinación de la base imponible, los importes de las cantidades donadas tendrán la consideración de partida deducible.
- b) Además, tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del Impuesto del 20 por 100 de los importes de las cantidades donadas.

El importe de la partida deducible en la base imponible tiene límites similares a los establecidos para el mecenazgo social.

La deducción de la cuota es una deducción con límite (25% de la cuota líquida).

6) Deducciones de la cuota.

- Para el periodo impositivo 2023, las siguientes deducciones no presentan modificaciones significativas respecto a la normativa del ejercicio anterior:
 - Deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material.
 - Deducción por inversiones en películas cinematográficas y otras obras audiovisuales.
 - Deducción por gastos de publicidad derivados de actividades de patrocinio.
 - Deducciones por inversiones en movilidad eléctrica.

- Deducción por inversiones en actividades de investigación e innovación.

La principal novedad es un incremento de 5 puntos porcentuales en la deducción por la realización de actividades de innovación tecnológica cuando se trate de proyectos encargados a universidades, organismos públicos de investigación, centros tecnológicos, centros de apoyo a la innovación tecnológica o unidades de I+D+i empresarial acreditadas como agentes de ejecución del Sistema Navarro de I+D+i (SINAI). Esta deducción incrementada también se aplica a los gastos en que se haya incurrido para la obtención del certificado de cumplimiento de las normas vinculadas a la gestión de la innovación ISO 56002, UNE 16600 o similares.

- Deducción por participación en proyectos de I+D+i.

El límite de la deducción se baja del 1,25 al 1,20 del importe de la aportación.

- Deducción por participación en películas cinematográficas y otras obras audiovisuales.

Igual que para la deducción del apartado anterior, el límite de la deducción se baja del 1,25 al 1,20 del importe de la aportación.

- Deducción por inversiones en instalaciones de energías renovables.

Se adiciona, como inversiones que dan derecho al porcentaje incrementado de deducción, la inversión en instalaciones de generación eléctrica realizadas por una comunidad energética (incremento de 5 puntos porcentuales) así como las inversiones en instalaciones para usos térmicos que sustituyan la utilización de gas natural por la utilización de hidrógeno renovable (incremento máximo de 15 puntos porcentuales en función del grado de utilización del hidrógeno renovable).

- Deducción extraordinaria para paliar el impacto económico derivado de la crisis energética para el ejercicio 2022.

El Decreto Ley Foral 1/2022, de 13 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes en la Comunidad Foral de Navarra en respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania creó una nueva deducción extraordinaria para paliar el impacto económico derivado de la crisis energética.

Podían aplicarla los contribuyentes cuyo importe neto de cifra de negocios determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 de LFIS, no superase 1.000.000 de euros en el periodo impositivo 2022.

La deducción era de un 3% de su base imponible positiva, con el límite de 3.000 euros.

No podían aplicar esta deducción las entidades patrimoniales.

La deducción se aplicaba con carácter previo a las deducciones por incentivos y minoraba el importe de la tributación mínima.

Teniendo en cuenta su carácter extraordinario y temporal, este incentivo no fue incluido en el PBF 2023. Y tampoco se incluye en el PBF 2024, en cuanto que la deducción ya no está en vigor.

- Deducción por inversiones en inmovilizado material nuevo afecto a proyectos de desarrollo sostenible y de protección y mejora del medio ambiente.

Se regula una nueva deducción en la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades por inversiones en inmovilizado material nuevo afecto a proyectos de desarrollo sostenible y de protección y mejora del medio ambiente. En concreto, los proyectos deberán consistir en:

- a) Reutilización y reciclado de componentes de energía eólica, fotovoltaica y baterías, generados por otras empresas.
- b) Producción de hidrógeno renovable.
- c) Fabricación de componentes de la cadena de valor del hidrógeno renovable.

El porcentaje de deducción será del 15 por ciento y el límite máximo de deducción de 15 millones de euros por empresa y proyecto.

- Deducción por inversiones en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

Se incorpora una nueva deducción en la cuota líquida por la inversión en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

La deducción será el 30 por ciento de los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en la producción y exhibición de los citados espectáculos. Este porcentaje será del 40 por ciento cuando se trate de espectáculos que formen parte de una gira internacional.

La deducción generada en cada periodo impositivo no podrá superar 500.000 euros. Asimismo, el importe de la deducción junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente no podrá superar el 80 por ciento de los costes incurridos.

- Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial.

Se incorpora una nueva deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial.

La deducción será del 10 por ciento de las contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial imputadas a favor de las personas trabajadoras con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros. Cuando las retribuciones sean iguales a 27.000 euros o superen dicho importe la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de la contribución empresarial que corresponda a 27.000 euros.

Esta nueva deducción se somete al límite del 25 % de la cuota líquida, regulado en el artículo 67.

- Normas comunes a las deducciones por incentivos.

Se mantiene el orden de aplicación de las deducciones.

Son deducciones con límite (25% de la cuota líquida) las deducciones en inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, las deducciones por inversiones en movilidad eléctrica y la nueva deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial. También la deducción por mecenazgo cultural, la deducción por mecenazgo social, la deducción por mecenazgo medioambiental y la deducción por mecenazgo deportivo.

- Devolución específica en deducciones por actividades de investigación en innovación.

Para el periodo impositivo 2023, se mantiene el importe de 100.000 euros establecido en 2015 (antes era 25.000 euros) que se puede devolver a las pequeñas empresas por la realización de actividades de investigación e innovación que no haya podido ser objeto de deducción por insuficiencia de cuota líquida.

- Devolución de las cuotas tributarias satisfechas por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)

No hay modificaciones significativas respecto a la normativa de ejercicios anteriores en cuanto al Impuesto sobre Sociedades. Se mantiene la deducción con el límite de 500 euros por sujeto pasivo.

No obstante, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica, se encuentra suspendido desde el tercer trimestre de 2021, dicha suspensión, se mantiene, de momento, hasta el año 2023 y se encuentra recogida, para el período mencionado, en el Decreto Foral Legislativo 1/2023, de 25 de enero.

Por esta razón y por la poca importancia que tiene la deducción, en el Impuesto sobre Sociedades, atendiendo a su consideración como beneficio fiscal, respecto al resto de beneficios fiscales de dicho impuesto, se establece su supresión para la estimación del Presupuesto de Beneficios Fiscales del ejercicio 2024.

D. IRPF E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. MEDIDAS DE APOYO AL EMPRENDIMIENTO.

La Disposición Adicional Tercera de la Ley Foral 26/2016, del Impuesto sobre Sociedades, regula las medidas de apoyo al emprendimiento.

Para el periodo impositivo 2023, se introduce un requisito adicional para calificar a una entidad como emprendedora: la entidad no debe cotizar en un mercado regulado ni distribuir o haber distribuido dividendos.

Además, se aumentan los incentivos al emprendimiento. Se eleva del 20 por ciento al 30 por ciento la reducción aplicable sobre la base imponible de la entidad emprendedora del primer y del segundo periodo impositivo en que sea positiva. Se eleva también del 20 al 25 por ciento y con un límite de 50.000 euros la deducción por inversión en entidades emprendedoras. Cuando las entidades en las que se invierte sean además innovadoras o estén incluidas en un sector que se quiere incentivar especialmente o de especialización inteligente, la deducción se eleva al 35 por ciento, con un límite de 100.000 euros. Estas entidades podrán aplicar la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material incrementada en 5 puntos porcentuales y el límite de la devolución específica relativa a la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación se incrementará en 100.000 euros.

Por último, se excluyen de este régimen de incentivos fiscales a los contribuyentes que no estén al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y con la Seguridad Social, hayan sido condenados por sentencia firme por determinados delitos o hayan perdido la posibilidad de contratar con la Administración.

Por tanto, las principales características son las siguientes:

1) Personas físicas y entidades emprendedoras.

- Que tengan el carácter de pequeña empresa
- Que tengan alta continuada en IAE durante los periodos impositivos en que disfruten de las medidas de apoyo al emprendimiento.
- Que, tratándose de entidades, no coticen en un mercado regulado, ni distribuyan ni hayan distribuido dividendos.
- Plazo: 5 ejercicios desde el inicio de actividad

No son personas físicas emprendedoras:

- Si realizan más del 75 por 100 de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios a una única persona física o entidad.
- Si tienen la consideración de “trabajadores autónomos económicamente dependientes”.
- Si la actividad ya hubiera sido ejercida dentro de los 5 años anteriores por ellas mismas o por su cónyuge, ascendientes, descendientes, o entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen, así como por entidades que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades en las que tuvieran un porcentaje de participación igual o superior al 25 por 100. La actividad tampoco habrá podido ser ejercida por otra entidad con la que la titularidad del capital coincida en más de un 50 por 100.

No son entidades emprendedoras:

- Si realizan más del 75 por 100 de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios a una única persona física o entidad.
- Si la actividad ya hubiera sido ejercida dentro de los 5 años anteriores por ellas mismas o por alguno de sus socios con participación igual o superior al 25% o por cualquier entidad del mismo grupo de sociedades conforme a lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio.

2) Beneficios Fiscales para personas físicas y entidades emprendedoras.

- No obligación de pago fraccionado a cuenta del IRPF, o del Impuesto sobre Sociedades.

- Aplazamiento, sin intereses y sin garantías, de la cuota del IRPF por actividad empresarial o profesional, o de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.
- Aplazamiento, sin intereses y sin garantías, de las retenciones a cuenta del IRPF de sus trabajadores.
- Reducción en un 30% el rendimiento neto en estimación directa, de su actividad empresarial o profesional el primer y segundo periodo impositivo en que sea positivo dentro del plazo de 5 años desde el inicio de actividad, para los contribuyentes del IRPF.
- Reducción en un 30% la base imponible que proceda del desarrollo de una actividad económica, el primer y segundo periodo impositivo en que sea positiva dentro del plazo de 5 años desde el inicio de actividad, para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.
- Deducción por inversión en Activos Fijos Nuevos, sin requisito de que el importe de la inversión exceda del 10% de los valores contables preexistentes.
- Deducción por inversión en Activos Fijos Nuevos incrementada en 5 puntos porcentuales si realizan una actividad innovadora o incluida en un sector que se quiere incentivar especialmente o de especialización inteligente.
- El límite de la devolución específica relativa a la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación se incrementará en 100.000 euros.

3) Beneficios Fiscales para personas físicas y entidades inversoras.

Deducción del 25% del importe de la aportación dineraria satisfecha en la suscripción de acciones o participaciones en el capital de entidades emprendedoras. La deducción será del 35% cuando las entidades en las que se invierte sean además innovadoras o estén incluidas en un sector que se quiere incentivar especialmente o de especialización inteligente.

El importe máximo de la deducción será 50.000 euros con carácter general y 100.000 euros si la entidad desarrolla una actividad innovadora o incluida en un sector que se quiere incentivar o de especialización inteligente.

El importe no deducido por insuficiencia de cuota se podrá deducir en los 15 ejercicios siguientes.

Deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- La entidad en la que se invierte aplica normativa Navarra en el Impuesto sobre Sociedades.
- La participación del contribuyente, cuando sea una persona física, junto con la del cónyuge o personas unidas por relación de parentesco en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior, en ningún día del periodo impositivo, y durante tres años desde la fecha de la ampliación de capital o de la constitución de la sociedad, al 40 % del capital social o de los derechos de voto de la sociedad objeto de inversión.
- La participación del contribuyente, cuando sea una persona jurídica, junto con la del resto de sociedades con las que forme grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio no puede ser superior, en ningún día del periodo impositivo, y durante tres años desde la fecha de la ampliación de capital o de la constitución de la sociedad, al 40 por 100 del capital social o de los derechos de voto de la sociedad objeto de inversión.
- Mantenimiento de las acciones o participaciones durante un periodo mínimo de tres años, periodo durante el cual la entidad debe desarrollar una actividad económica.

1.3.2. MODIFICACIONES EN EL ÁMBITO CONCEPTUAL

El PBF 2024 mantiene conceptualmente la estructura del presupuesto precedente.

Las modificaciones en la normativa tributaria, que han podido ser cuantificadas, se han incorporado, a elementos ya existentes en anteriores Presupuestos.

No obstante, procede señalar algunas modificaciones en elementos que ya existían.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El epígrafe “1.1 Exenciones y minoraciones en la Base Imponible”, se compone de nueve sub epígrafes, sin novedades respecto al presupuesto precedente.

- 1.1.1 Aportaciones a Sistemas de Previsión Social
- 1.1.2 Reducción arrendamientos viviendas
- 1.1.3 Exención por reinversión vivienda habitual
- 1.1.4 Exención por reinversión elementos afectos
- 1.1.5 Exención por transmisiones onerosas hasta 3.000 euros
- 1.1.6 Exención por becas
- 1.1.7 Exención por subvención rehabilitación vivienda
- 1.1.8 Exención por rendimientos del trabajo en el extranjero
- 1.1.9 Exención por otras rentas del trabajo

Procede recordar que, de estos nueve elementos, los cinco últimos señalados, fueron incorporados en la cuantificación de los beneficios fiscales a partir del PBF del año 2022, debido a la disponibilidad de información sistematizada y fiable para la realización de las correspondientes estimaciones, lo que no era posible para los anteriores Presupuestos.

El epígrafe “1.2 Deducciones de la cuota”, se compone, en el PBF 2024, de cinco sub epígrafes:

- 1.2.1 Deducciones vivienda habitual
- 1.2.2 Deducciones actividad empresarial y profesional
- 1.2.3 Otras deducciones
- 1.2.4 Deducciones por pensiones de viudedad y jubilación
- 1.2.5 Deducción por prestaciones nacimiento y cuidado de menor

Las modificaciones introducidas respecto al presupuesto precedente son las siguientes:

Se elimina el antiguo sub epígrafe “1.2.5 Deducción por cuotas IVPEE”. En este elemento se cuantificaba la deducción de la cuota diferencial del IRPF por las cuotas tributarias satisfechas por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE).

Teniendo en cuenta la actual suspensión temporal del IVPEE, para la que se desconoce si será objeto de prórroga, (Real Decreto Ley 20/2022, de 27 de diciembre, cuya armonización en el ámbito foral, se lleva a cabo a través del Decreto Foral Legislativo 1/2023, de 25 de enero, de armonización tributaria), y teniendo en cuenta la escasa importancia relativa de este incentivo dentro del Presupuesto de beneficios fiscales, se decide su eliminación en la cuantificación del PBF 2024.

Consecuentemente, el antiguo sub epígrafe “1.2.6 Deducción por prestaciones nacimiento y cuidado de menor” se renumera “1.2.5 Deducción por prestaciones nacimiento y cuidado de menor”

Por su parte, en el sub epígrafe “1.2.3 Otras deducciones”, se han realizado las siguientes modificaciones:

Las deducciones por inversiones en instalaciones de energías renovables, por inversión en vehículos eléctricos o híbridos, y por inversión en sistemas de recarga, se presentan como un elemento independiente de otras deducciones. Se crea el apartado “1.2.3.5 Por inversiones en Renovables; Vehículos; Sistemas de recarga”. En los presupuestos anteriores, dichas deducciones se incluían en el elemento “1.2.3.5 Otras”.

Este cambio estructural no obedece propiamente a las modificaciones normativas, sino al importante aumento observado en las inversiones en renovables, vehículos eléctricos o híbridos y sistemas de recarga, que se espera continúe en el futuro.

Consecuentemente, el antiguo apartado “1.2.3.5 Otras” se ha reenumerado, y, se ha renombrado como “1.2.3.6 Bonificaciones y otras deducciones”.

Este apartado recoge las mismas deducciones que se incluían en presupuestos anteriores, pero se excluyen las deducciones ya comentadas “inversiones en renovables; vehículos; sistemas de recarga”, que tienen partida individualizada. Y se añade la deducción por “obras de mejora eficiencia energética en viviendas” (vigencia temporal para los años 2022, 2023 y 2024). Esta deducción no pudo, cuantificarse en el presupuesto precedente, pero sí, que se ha podido incorporar en el Presupuesto actual.

Por tanto, las deducciones que se cuantifican en el actual apartado “1.2.3.6 Bonificaciones y otras deducciones”, son: Deducción por el ejercicio de determinadas actividades empresariales o profesionales (TRADE); Deducción por participación de las personas trabajadoras en el capital de la empresa; Bonificación en la retención de obligaciones; Deducción por doble imposición internacional; Deducción por compensación fiscal por seguros de vida o invalidez; Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla; Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.

Además, en este marco de las deducciones, procede recordar que, como en presupuestos precedentes, no se incluyen las deducciones personales y familiares de la cuota íntegra, excepto el mínimo familiar por cuidado de descendientes, ascendientes, otros parientes y personas discapacitadas, que se cuantifica en el apartado “1.2.3.4 Por cotizaciones Seguridad Social personas cuidadoras”

Por su parte, en el PBF 2024, al igual que en presupuestos anteriores, tampoco se incluyen, las deducciones para facilitar el acceso a una vivienda en régimen de alquiler, comentadas en el apartado de esta Memoria “1.3.1 Modificaciones en la Normativa Tributaria. A. IRPF. Punto 27”. Estas deducciones entraron en vigor a partir del periodo impositivo 2019, y en todo caso, se perciben, de forma anticipada. El importe de estos abonos anticipados se recogen, en los Presupuestos Generales de Navarra, en una partida independiente de los ingresos del IRPF.

Finalmente, procede señalar que, tal como se ha comentado en el apartado anterior de esta Memoria, la deducción extraordinaria por actividades empresariales (apartado 1.3.1 Modificaciones en la Normativa Tributaria. A. IRPF. Punto 10), y la deducción extraordinaria por rendimientos del trabajo y/o profesionales (apartado 1.3.1 Modificaciones en la Normativa Tributaria. A. IRPF. Punto 13), que se establecieron con un carácter extraordinario y temporal, solo aplicable en el periodo impositivo 2022, no tuvieron reflejo expreso en el PBF 2023, ni lo tienen en el actual PBF 2024, en cuanto que estos incentivos ya no están en vigor. Desde este punto de vista, se cumple, por tanto, el objetivo de que el PBF sirva para una comparación homogénea de los beneficios fiscales a lo largo de los años, sin perjuicio de que la aplicación de estas deducciones haya podido influir indirectamente en la cuantificación de otros beneficios fiscales aplicados por el sujeto pasivo.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el apartado “3.4 Deducciones de la cuota” se elimina el antiguo epígrafe “3.4.3 Cuotas IVPEE”. En este elemento se cuantificaba la devolución de las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE).

Teniendo en cuenta la actual suspensión temporal del IVPEE, para la que se desconoce si será objeto de prórroga, (Real Decreto Ley 20/2022, de 27 de diciembre, cuya armonización en el ámbito foral, se lleva a cabo a través del Decreto Foral Legislativo 1/2023, de 25 de enero, de armonización tributaria), y teniendo en cuenta la escasa importancia relativa de este incentivo dentro del Presupuesto de beneficios fiscales, se considera oportuno su eliminación en la cuantificación del PBF 2024.

Al igual que en los últimos presupuestos, en el PBF 2024, sólo se presentan los beneficios fiscales correspondientes a las sociedades que presentan declaración ante Hacienda Foral de Navarra y que aplican la normativa Navarra del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, procede recordar que, conforme a las reglas de armonización del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tributan en Navarra con arreglo a la normativa foral de Navarra, o a la normativa de régimen común o a la normativa de las Diputaciones Forales del País Vasco. Dado que los incentivos fiscales correspondientes a la normativa de régimen común y los correspondientes a la normativa del País Vasco, quedan fuera de las decisiones de la política fiscal de la Comunidad Foral de Navarra, quedan también fuera del ámbito de la elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales. Sin perjuicio de que, los incentivos fiscales aplicados por estas sociedades, que a efectos del PBF no se cuantifican, supongan realmente una minoración de los ingresos de Navarra, por la parte correspondiente a esta Comunidad Foral.

1.3.3. MODIFICACIONES EN EL ÁMBITO METODOLÓGICO

El PBF 2024 no registra cambios significativos, en el ámbito metodológico, a excepción de algunas modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades que se comentarán a continuación. Con carácter general, se han aplicado los mismos procedimientos de cálculo, sobre la información tributaria o recaudatoria, que se encuentra disponible en el momento de la elaboración del Presupuesto.

En particular para el IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre Sociedades, el PBF 2024 se ha elaborado en base a estimaciones y simulaciones sobre los datos obtenidos de los registros de las declaraciones del último periodo impositivo, el correspondiente al año 2022, presentadas por los sujetos pasivos durante este año 2023.

A estos efectos, procede señalar que la cuantificación a partir de los datos tributarios correspondientes a las declaraciones del último periodo impositivo devengado, es posible por el impulso de la presentación telemática de las declaraciones que permite una rápida disponibilidad de la información. No obstante, hay que tener en cuenta que estas declaraciones todavía no han sido revisadas en su totalidad por la Administración, por lo que la mayoría de los beneficios fiscales de este Presupuesto se han cuantificado a partir de los datos tributarios declarados por el contribuyente que pudieran ser objeto de posterior revisión.

Respecto a los métodos de cálculo, procede señalar que para la cuantificación de los beneficios fiscales del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, se ha utilizado como metodología la técnica de simulación.

Consiste en realizar simultáneamente, para cada declaración, dos liquidaciones del Impuesto. La primera liquidación contiene la situación real según los datos de la declaración presentada en el periodo impositivo. La segunda liquidación, “simulación”,

consiste en eliminar, en cada declaración, la aplicación del incentivo que se quiere evaluar, recalculando todas las magnitudes de la declaración y obteniendo la nueva cuota diferencial. De manera que, el efecto recaudatorio de cada beneficio fiscal será la diferencia entre la cuota diferencial agregada resultante de la suma de las cuotas de las liquidaciones de simulación, y la cuota diferencial agregada resultante de la suma de las cuotas de las declaraciones del periodo impositivo.

Las simulaciones se realizan de manera independiente para cada uno de los beneficios fiscales.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades, la cuantificación de los beneficios fiscales, se ha realizado partiendo de la evolución observada en ejercicios anteriores en los diferentes incentivos fiscales, y proyectándolos al año de referencia, teniendo en cuenta las modificaciones normativas, mediante simulaciones, así como la coyuntura económica u otros factores que puedan influir en la estimación de dichos beneficios fiscales.

En la estimación del PBF 2024 del Impuesto sobre Sociedades, se han introducido las siguientes novedades.

En el apartado “Ajustes y reducciones de la Base Imponible”, tanto en la Reserva Especial por Inversiones, como en la Exención por Reinversión, se han añadido los importes correspondientes a las cooperativas. En presupuestos anteriores no se incluían.

En el apartado “Tipos especiales” se han añadido los importes correspondientes a las cooperativas y los importes correspondientes a los grupos de consolidación fiscal. En presupuestos anteriores no se incluían.

La razón fundamental de estas novedades, es que ha sido posible llevar a cabo una mejora en la extracción de los datos, tomando la codificación específica que estas entidades tienen en los registros de las declaraciones. De esta manera, en todos los beneficios fiscales que se cuantifican en este Presupuesto se incluyen los datos de las mismas entidades (sociedades cooperativas, resto de sociedades individuales que no forman parte de grupos fiscales, y grupos fiscales), pretendiendo así, una mejor estimación de los beneficios fiscales.

Finalmente, como en las Memorias precedentes, procede señalar que todavía existen cuestiones no resueltas en la metodología de la elaboración de los Presupuestos de Beneficios Fiscales. Se observan, entre otras las siguientes dificultades: La dificultad de evaluar los efectos derivados de la interrelación entre beneficios fiscales; La dificultad de determinar los efectos que provocan la variación de los incentivos fiscales en el comportamiento de los contribuyentes; Las dificultades derivadas de la carencia de datos, problemas estadísticos, calidad de fuentes, etc. que imposibilitan, por falta de información, estimar en algunos casos, siquiera aproximadamente, la cuantía del beneficio fiscal.

1.4. PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA EL AÑO 2024

Cuadro 1

PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA EL AÑO 2024, CON DESGLOSE POR TRIBUTOS Y CONCEPTOS.

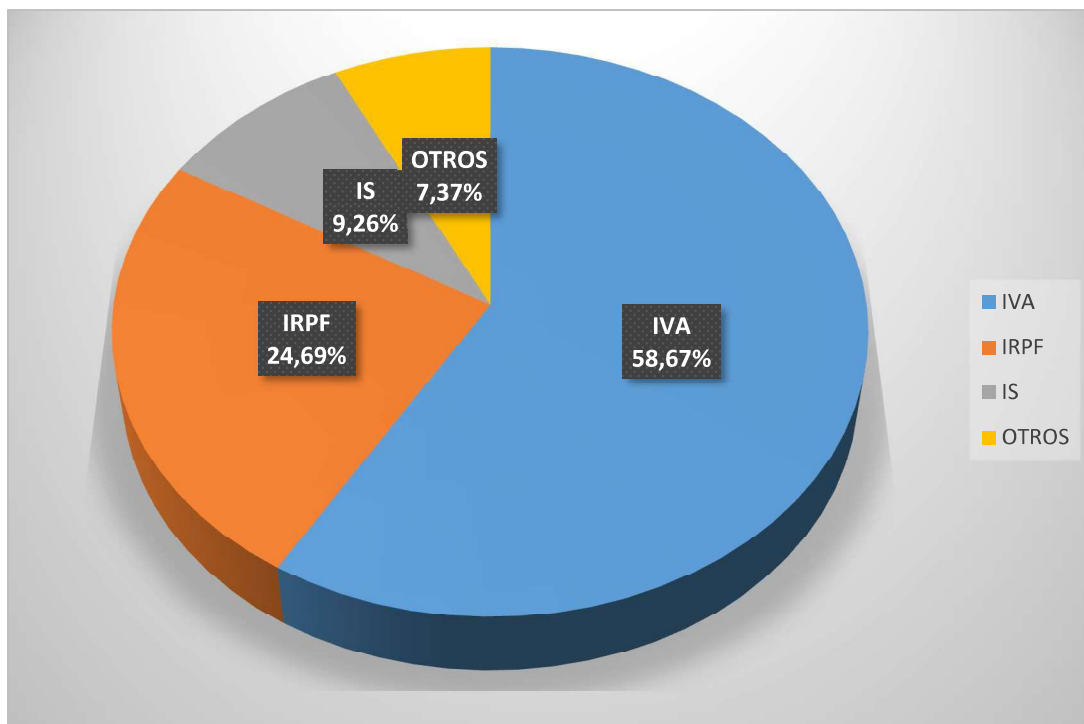
Importes en miles de euros

	Importe	% S/Total
1. IRPF	439.307	24,69%
1.1 Exenciones y minoraciones en la Base Imponible	92.087	5,18%
1.1.1 Aportaciones a Sistemas Previsión Social	15.963	0,90%
1.1.2 Reducción arrendamientos viviendas	344	0,02%
1.1.3 Exención por reinversión de vivienda habitual	16.593	0,93%
1.1.4 Exención por reinversión de elementos afectos	226	0,01%
1.1.5 Exención por transmisiones onerosas hasta 3.000 euros	228	0,01%
1.1.6 Exención por becas	449	0,03%
1.1.7 Exención por subvención rehabilitación vivienda	1.607	0,09%
1.1.8 Exención por rendimientos del trabajo en el extranjero	4.534	0,25%
1.1.9 Exención por otras rentas del trabajo	52.143	2,93%
1.2 Deducciones de la cuota	347.220	19,52%
1.2.1 Deducciones vivienda habitual	46.816	2,63%
1.2.1.1 Por alquiler	13.762	0,77%
1.2.1.2 Por inversión	33.054	1,86%
1.2.2 Deducciones actividad empresarial y profesional	5.844	0,33%
1.2.2.1 Inversiones	5.844	0,33%
1.2.3 Otras deducciones	274.474	15,43%
1.2.3.1 Por cuotas a sindicatos y partidos políticos	1.229	0,07%
1.2.3.2 Por donaciones	15.713	0,88%
1.2.3.3 Por trabajo	234.527	13,18%
1.2.3.4 Por cotizaciones Seguridad Social personas cuidadoras	4.549	0,26%
1.2.3.5 Por inversiones en Renovables; Vehículos; Sistemas de recarga	14.088	0,79%
1.2.3.6 Bonificaciones y otras deducciones	4.368	0,25%
1.2.4 Deducciones por pensiones de viudedad y jubilación	7.108	0,40%
1.2.5 Deducción por prestaciones nacimiento y cuidado de menor	12.977	0,73%
2. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	26.898	1,51%
3. IMPUESTO SOCIEDADES	164.736	9,26%
3.1 Ajustes y reducciones en la Base Imponible	31.178	1,75%
3.1.1 Reserva Especial	26.176	1,47%
3.1.2 Exención por reinversión	5.002	0,28%
3.2 Tipos Especiales	52.743	2,96%
3.3 Bonificaciones en la cuota	4.983	0,28%
3.4 Deducciones de la cuota	75.832	4,26%
3.4.1 Inversiones	42.046	2,36%
3.4.2 I+D+i	33.786	1,90%

4. IMPUESTO RENTA NO RESIDENTES	3.028	0,17%
5. IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES	10.404	0,58%
6. IMPUESTOS DIRECTOS	644.373	36,22%
7. IVA	1.043.848	58,67%
7.1 Exenciones	418.061	23,50%
7.2 Tipos reducidos 4% y 5%	180.273	10,13%
7.3 Tipo reducido 10%	445.515	25,04%
8. I. SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y A.J.D.	8.016	0,45%
9. IMPUESTOS ESPECIALES	69.719	3,92%
9.1 Alcohol y Cerveza	1.483	0,08%
9.2 Transporte	3.533	0,20%
9.3 Hidrocarburos	63.135	3,55%
9.4 Electricidad	1.568	0,09%
10. IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS	13.132	0,74%
11. IMPUESTOS INDIRECTOS	1.134.716	63,78%
12. TOTAL BENEFICIOS FISCALES	1.779.088	100,00%

Gráfico 1

ESTRUCTURA PORCENTUAL DEL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES 2024, POR TRIBUTOS



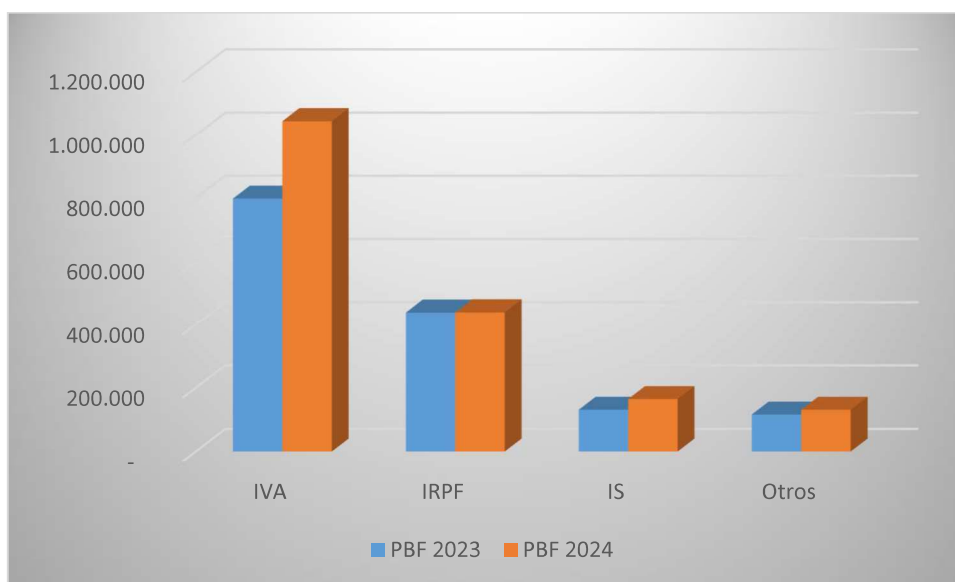
Cuadro 2**VARIACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES 2024-2023, CON DESGLOSE POR TRIBUTOS Y CONCEPTOS****Importes en miles de euros**

	PBF 2023	PBF 2024	Variación 2024/2023	Tasa 2024/2023
1. IRPF	438.634	439.307	673	0,15%
1.1 Exenciones y minoraciones en la Base Imponible	84.356	92.087	7.730	9,16%
1.1.1 Aportaciones a Sistemas Previsión Social	17.227	15.963	- 1.265	-7,34%
1.1.2 Reducción arrendamientos viviendas	190	344	154	80,89%
1.1.3 Exención por reinversión de vivienda habitual	13.181	16.593	3.411	25,88%
1.1.4 Exención por reinversión de elementos afectos	297	226	- 71	-24,02%
1.1.5 Exención por transmisiones onerosas hasta 3.000 €	277	228	- 49	-17,74%
1.1.6 Exención por becas	221	449	228	103,37%
1.1.7 Exención por subvención rehabilitación vivienda	1.286	1.607	321	24,95%
1.1.8 Exención por rendimientos del trabajo en el extranjero	2.957	4.534	1.577	53,34%
1.1.9 Exención por otras rentas del trabajo	48.719	52.143	3.424	7,03%
1.2 Deducciones de la cuota	354.278	347.220	- 7.058	-1,99%
1.2.1 Deducciones vivienda habitual	49.011	46.816	- 2.194	-4,48%
1.2.1.1 Por alquiler	14.591	13.762	- 828	-5,68%
1.2.1.2 Por inversión	34.420	33.054	- 1.366	-3,97%
1.2.2 Deducciones actividad empresarial y profesional	6.143	5.844	- 298	-4,86%
1.2.2.1 Inversiones	6.143	5.844	- 298	-4,86%
1.2.3 Otras deducciones	274.292	274.474	182	0,07%
1.2.3.1 Por cuotas a sindicatos y partidos políticos	1.193	1.229	37	3,07%
1.2.3.2 Por donaciones	15.254	15.713	459	3,01%
1.2.3.3 Por trabajo	246.484	234.527	- 11.956	-4,85%
1.2.3.4 Por cotizaciones Seg. Soc. personas cuidadoras	4.145	4.549	403	9,73%
1.2.3.5 Por inv. en Renovables; Vehículos; S. recarga	-	14.088	14.088	
1.2.3.6 Bonificaciones y otras deducciones	7.216	4.368	- 2.848	-39,47%
1.2.4 Deducciones por pensiones de viudedad y jubilac.	10.263	7.108	- 3.155	-30,74%
1.2.5 Deducción cuotas IVPEE	1.646	-	- 1.646	-100,00%
1.2.6 Deduc. prestaciones nacimiento, cuidado de menor	12.924	12.977	54	0,41%
2. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	28.500	26.898	- 1.602	-5,62%
3. IMPUESTO SOCIEDADES	131.466	164.736	33.270	25,31%
3.1 Ajustes y reducciones en la Base Imponible	20.853	31.178	10.325	49,52%
3.1.1 Reserva Especial	16.606	26.176	9.570	57,63%
3.1.2 Exención por reinversión	4.247	5.002	755	17,79%
3.2 Tipos Especiales	32.598	52.743	20.144	61,80%
3.3 Bonificaciones en la cuota	4.334	4.983	649	14,97%
3.4 Deducciones de la cuota	73.681	75.832	2.151	2,92%
3.4.1 Inversiones	38.407	42.046	3.639	9,47%
3.4.2 I+D+i	35.156	33.786	- 1.370	-3,90%
3.4.3 Cuotas IVPEE	118	-	- 118	-100,00%

4. IMPUESTO RENTA NO RESIDENTES	1.565	3.028	1.463	93,46%
5. IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES	8.993	10.404	1.412	15,70%
6. IMPUESTOS DIRECTOS	609.157	644.373	35.216	5,78%
7. IVA	797.989	1.043.848	245.859	30,81%
7.1 Exenciones	324.861	418.061	93.200	28,69%
7.2 Tipos reducidos 4% y 5%	129.593	180.273	50.679	39,11%
7.3 Tipo reducido 10%	343.534	445.515	101.980	29,69%
8. IMPUESTO SOBRE TP Y AJD	8.930	8.016	- 914	-10,24%
9. IMPUESTOS ESPECIALES	56.682	69.719	13.038	23,00%
9.1 Alcohol y Cerveza	2.292	1.483	- 809	-35,30%
9.2 Transporte	3.584	3.533	- 51	-1,43%
9.3 Hidrocarburos	49.114	63.135	14.021	28,55%
9.4 Electricidad	1.691	1.568	- 123	-7,29%
10. IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS	11.655	13.132	1.477	12,67%
11. IMPUESTOS INDIRECTOS	875.256	1.134.716	259.459	29,64%
12. TOTAL BENEFICIOS FISCALES	1.484.413	1.779.088	294.675	19,85%

Gráfico 2

COMPARACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES 2023 Y 2024, POR TRIBUTOS



1.5. COMENTARIOS AL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA EL AÑO 2024

1.5.1. CIFRAS GLOBALES DEL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA 2024

Los beneficios fiscales presupuestados para el año 2024 ascienden a 1.779.088 miles de euros.

Su desglose se presenta en los dos cuadros, y gráficos, del apartado anterior de esta Memoria.

Cuadro 1:

Refleja la distribución sistematizada de los beneficios fiscales de 2024, por tributos y, dentro de ellos, según los conceptos o incentivos de los que provienen. Se presenta el importe de cada concepto, y su peso relativo (porcentaje que representa sobre el importe total del Presupuesto de Beneficios Fiscales del año 2024).

En la estructura del PBF 2024, se observa que el importe total se reparte en un 36,22% para los Impuestos Directos (644.373 miles de euros) y un 63,78% para los Impuestos Indirectos (1.134.716 miles de euros).

El mayor peso corresponde al IVA, que representa un 58,67% del total del PBF 2024, y en segundo lugar al IRPF, que representa un 24,69% del total del PBF 2024.

Cuadro 2:

Refleja la distribución sistematizada por tributos y conceptos de los beneficios fiscales presupuestados para el año 2023 y los presupuestados para el año 2024. Se presenta, para cada concepto, la variación entre ambos presupuestos, tanto su valor absoluto, como su tasa de variación relativa.

Los beneficios fiscales presupuestados para el año 2024, que ascienden a 1.779.088 miles de euros, suponen un aumento de 294.675 miles de euros en relación al Presupuesto de Beneficios Fiscales del año 2023. (Variación relativa del 19,85%)

La variación positiva supone 297.191 miles de euros, que compensa ampliamente la cifra de -2.516 miles de euros correspondiente a los Impuestos que presentan una variación negativa en sus beneficios fiscales.

Los tres Impuestos que tienen mayor peso en la variación total del PBF 2024 son, el IVA, el Impuesto sobre Sociedades y los Impuestos Especiales.

Como es habitual, la comparación de los Presupuestos de Beneficios Fiscales entre dos años consecutivos, debe efectuarse con prudencia, debido, por una parte, a los cambios normativos, conceptuales y metodológicos, y, por otra parte, a la existencia de factores como la coyuntura económica, o la disponibilidad de información fiscal y económica, que influyen en la elaboración de los presupuestos.

Para conocer, las novedades que, con carácter general, han influido en la elaboración del PBF 2024, nos remitimos al apartado “1.3 Novedades en la elaboración del PBF del ejercicio 2024”. No obstante, entre las circunstancias que han de tenerse presentes para interpretar correctamente las variaciones entre los importes de los beneficios fiscales de 2024 y 2023, se pueden reseñar, entre otras, las siguientes.

Por una parte, cabe recordar, el tratamiento de las deducciones extraordinarias y temporales, con vigencia exclusivamente para el periodo impositivo 2022, que no tuvieron reflejo expreso en el PBF 2023, ni lo tienen en el PBF 2024. Desde este punto de vista se mantiene la homogeneidad entre ambos Presupuestos.

Se trata de las siguientes deducciones, ya comentadas en otros apartados de esta Memoria: La deducción extraordinaria por actividades empresariales (apartado 1.3.1 Modificaciones en la Normativa Tributaria. IRPF. Punto 10); La deducción extraordinaria por rendimientos del trabajo y/o profesional (apartado 1.3.1 Modificaciones en la Normativa Tributaria. IRPF. Punto 13); La deducción extraordinaria para paliar el impacto económico derivado de la crisis energética (apartado 1.3.1 Modificaciones en la Normativa Tributaria. Impuesto sobre Sociedades. Punto 6).

La ejecución de estas deducciones, no incluidas en los PBF, se estima, en fecha actual, en las siguientes cuantías: 14.651 miles de euros (Deducción extraordinaria por actividades empresariales IRPF-2022), 60.730 miles de euros (Deducción extraordinaria por rendimientos del trabajo y/o actividades profesionales IRPF-2022), y 3.720 miles de euros (Deducción extraordinaria en el Impuesto sobre Sociedades-2022).

Por otra parte, en sentido contrario, las deducciones por cuotas tributarias satisfechas del IVPEE, no se han incluido en la cuantificación del PBF 2024, pero sí fueron incluidas en la cuantificación del PBF 2023.

Así, en el Cuadro 2 “Variación de Beneficios Fiscales 2024-2023” no se presentan los importes de este elemento para el PBF 2024, pero sí se presentan las cifras correspondientes al PBF 2023 (1.646 miles de euros en IRPF, y 118 miles de euros en el Impuesto sobre Sociedades).

Estas deducciones se han comentado, anteriormente, en los apartados: “1.3.1 Modificaciones en la Normativa Tributaria. A. IRPF. Punto 28” y “1.3.1 Modificaciones en la Normativa Tributaria. C. Impuesto sobre Sociedades. Punto 6.

Por último, procede recordar la modificación estructural, ya reseñada, referente a las deducciones por inversiones en renovables, en vehículos eléctricos o híbridos y en sistemas de recarga, que en el PBF 2023 se incluían junto a otras deducciones, y en el PBF-2024 se reflejan en una partida independiente. La comparación homogénea para estas dos partidas entre ambos Presupuestos, se ofrece, a continuación, en el comentario de las cifras de los beneficios fiscales del IRPF.

1.5.2. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LAS PRINCIPALES FIGURAS TRIBUTARIAS

A. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Los beneficios fiscales del IRPF para el año 2024 ascienden a 439.307 miles de euros, lo que supone el 24,69% sobre el importe total del PBF 2024.

Respecto al PBF del año anterior, presentan un aumento de 673 miles de euros. Variación relativa del 0,15%.

Esta ligera subida es el saldo de la variación de 24.156 miles de euros, correspondiente a los elementos cuyo importe aumenta, que compensa la variación de -23.483 miles de euros, correspondiente a los elementos cuyo importe descende.

Los seis elementos que mayor peso tienen en la variación del PBF 2024 del IRPF son: “Deducción por inversiones en instalaciones de energías renovables, por inversión en vehículos eléctricos o híbridos enchufables y por inversión en sistemas de recarga”; “Deducción por trabajo”; “Exención por otras rentas de trabajo”; “Exención por reinversión en vivienda habitual”; “Deducciones por pensiones de viudedad y jubilación”; “Bonificaciones y otras deducciones”.

“Deducción por inversiones en instalaciones de energías renovables, deducción por inversión en vehículos eléctricos o híbridos enchufables y deducción por inversión en sistemas de recarga”. Este elemento presenta un aumento de 14.088 miles de euros.

En las declaraciones del período impositivo 2022, se ha observado un elevado aumento tanto en el número de declaraciones en las que se aplican estas deducciones, como en los importes aplicados. Por lo que se estima que esta tendencia va a mantenerse para el período impositivo 2023. (PBF 2024).

Ahora bien, es importante señalar que, en los Presupuestos de ejercicios precedentes, este elemento se incluía en el elemento “Otras” del sub epígrafe “Otras deducciones”. En consecuencia, la variación homogénea de este elemento respecto al PBF 2023, se explica, a continuación, en los comentarios del actual elemento “Bonificaciones y otras deducciones” del sub epígrafe “Otras deducciones”.

“Deducción por trabajo”. Este elemento presenta una disminución de -11.956 miles de euros. Variación relativa del -4,85%.

Procede recordar que la deducción por trabajo es degresiva, comenzando por un importe de deducción que va disminuyendo al aumentar los rendimientos del trabajo. A estos efectos, en las declaraciones del período impositivo 2022, se ha observado un traslado de los rendimientos del trabajo de los tramos bajos a los tramos medios, (motivado por la coyuntura económica), con la consecuente variación en la deducción por trabajo. Por otra parte, procede recordar que para el período impositivo 2022 se incorporaron importantes modificaciones normativas, como la deflactación de la Tarifa de la Parte General de la Base Imponible, y las mejoras de las deducciones personales y familiares, que influyen en la aplicación efectiva de la deducción por trabajo. Estas circunstancias se reflejaron ya en la estimación del PBF 2023, y se vuelven a reflejar en la estimación del PBF 2024, por lo que se prevé una disminución del importe de este beneficio fiscal.

“Exención por otras rentas de trabajo”. Este elemento presenta un aumento de 3.424 miles de euros. Variación relativa del 7,03%.

Procede señalar que, en este elemento se incluyen todas las exenciones por rentas del trabajo distintas a la exención por rendimientos del trabajo en el extranjero, y que la cuantificación de este beneficio fiscal se incorporó por primera vez en el PBF 2022, en base a la información de las declaraciones del período impositivo 2020.

En las declaraciones del IRPF del período impositivo 2022, en las que se sustenta la estimación del PBF 2024, se ha observado un aumento del número de declarantes y del importe de estas exenciones, y una disminución de su importe medio. A estos efectos, procede recordar que, con efectos del 1 de enero de 2021, se incorporó en la normativa del IRPF la exención del Ingreso Mínimo Vital, que puede seguir influyendo en el aumento de la exención “por otras rentas del trabajo”.

“Exención por reinversión en vivienda habitual”. Este elemento presenta un aumento de 3.411 miles de euros. Variación relativa del 25,88%.

Ya desde el período impositivo 2021, motivado por la recuperación económica tras el período impositivo 2020 (COVID-19), se viene observado un aumento en la aplicación de esta exención. Por lo que en la estimación del PBF 2024, se sigue reflejando esta tendencia al alza.

“Deducción por pensiones de viudedad y jubilación”. Este elemento presenta una disminución de - 3.155 miles de euros. Variación relativa del -30,74%.

Existen, al menos, cuatro factores que influyen en la cuantificación de estas deducciones, dificultando la previsión del importe para periodos futuros. La variación del número de perceptores; El importe de las pensiones percibidas; El importe de las restantes rentas del sujeto pasivo; La variación del IPC o del Salario Medio. No obstante, en la estimación del PBF 2024, se ha previsto una disminución de este beneficio fiscal, atendiendo a dos circunstancias: Por una parte, la modificación normativa para el período impositivo 2023, por la que los complementos a las pensiones no contributivas de jubilación no se incluyen en esta deducción (pasan a ser gestionados como una ayuda directa). Por otra parte, la

tendencia a la baja de estas deducciones, observada en los dos últimos años, tanto en las deducciones no anticipadas, como en las deducciones anticipadas.

“Bonificaciones y otras deducciones”. Este elemento presenta una disminución de -2.848 miles de euros. Variación relativa de -39,47%.

Las bonificaciones y deducciones que en la estimación del PBF 2024, se incluyen en este elemento son, al igual que otros años: La deducción por el ejercicio de determinadas actividades empresariales o profesionales (TRADE); la deducción por participación de las personas trabajadoras en el capital de la empresa; la bonificación en la retención de obligaciones; la compensación fiscal de seguros de vida o invalidez; la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

Como novedad, se incluye también la deducción por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas. Está deducción, tiene un ámbito temporal de tres años, 2022, 2023 y 2024. Así, aunque ya fue aplicada en el IRPF del periodo impositivo 2022, no pudo ser estimada en los PBF 2023 por falta de información.

En sentido contrario, en la estimación del PBF 2024 se elimina de este epígrafe las deducciones por “Inversiones en instalaciones de energías renovables, inversión en vehículos eléctricos o híbridos enchufables, inversión en sistemas de recarga”. Estas deducciones se presentan en un epígrafe específico “1.2.3.5 Por inversiones en Renovables; Vehículos; Sistemas de recarga”

Así, ante estas modificaciones procede señalar que la comparación homogénea de estos dos elementos con el PBF 2023 es la siguiente:

Las deducciones por “Inversiones en instalaciones de energías renovables, inversión en vehículos eléctricos o híbridos enchufables, inversión en sistemas de recarga”. aumentan en 9.952 miles de euros y las restantes deducciones incluidas en “Bonificaciones y otras deducciones” aumentan en 1.288 miles de euros.

En consecuencia, la suma de esas deducciones origina un aumento en el PBF 2024 respecto al PBF 2023 de 11.240 miles de euros Este aumento se presenta en el PBF 2024 en dos elementos: Un aumento de 14.088 miles de euros para las deducciones por “Inversiones en Renovables; Vehículos; Sistemas de recarga”, y una disminución de 2.848 miles de euros para el resto de deducciones incluidas en “Bonificaciones y otras deducciones”.

Respecto a la estructura del PBF 2024, se señalan, a continuación, los cuatro elementos que mayor peso tienen.

Su importe conjunto asciende a 336.317 miles de euros, representando el 76,56% del PBF 2024 del IRPF.

Estos son sus importes y su peso sobre el total del PBF 2024 del IRPF

Total IRPF	439.307	100,00%
Deducción por trabajo	234.527	53,39%
Exención por otras rentas del trabajo	52.143	11,87%
Deducción por inversión en vivienda habitual	33.054	7,52%
Exención reinversión vivienda habitual	16.593	3,78%

Se observa que los dos elementos que, en el PBF 2024 del IRPF, tienen mayor peso siguen siendo los mismos que en el Presupuesto precedente: “Deducción por trabajo”; “Exención por otras rentas del trabajo”.

El elemento “deducción por inversión en vivienda habitual”, sigue ocupando, al igual que en presupuestos precedentes el tercer lugar en la estructura del PBF del IRPF. Y esto, a pesar de que su importe muestra claramente una tendencia a la baja motivada por la

eliminación de la deducción, a partir del año 2018, y por el agotamiento de la inversión aplicable conforme al régimen transitorio normativo establecido al efecto.

El puesto cuarto en la estructura del PBF 2024 del IRPF corresponde a la “exención por reinversión en vivienda habitual”, cuya tendencia al alza, motivada por la recuperación económica en los últimos periodos, ya ha sido comentada anteriormente.

Por su parte, el elemento “Aportaciones a Sistemas de Previsión Social” ocupa en el PBF 2024 el puesto quinto en vez del puesto cuarto que ocupaba en el PBF 2023.

Este elemento muestra una tendencia a la baja motivada por las modificaciones normativas de los límites de las aportaciones y reducciones de la base por sistemas de previsión social. Se minoran los límites de las aportaciones a sistemas individuales, potenciando las aportaciones a sistemas de empleo. Es decir, en estos últimos periodos se observa una desincentivación de los planes individuales y una mayor incentivación de los planes de empleo. Esta mayor incentivación es difícil de predecir en el momento actual, y tendrá su reflejo en los próximos periodos.

B. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sociedades para el año 2024, ascienden a 164.736 miles de euros. Se observa un incremento en términos absolutos de 33.270 miles de euros (variación relativa del 25,31%) respecto al PBF precedente.

Todos los elementos presentan variación positiva, salvo la “Deducción por I+D+i”, con un ligero descenso de 1.370 miles de euros, respecto al PBF 2023, que en términos relativos supone una variación negativa de en torno al 4%.

Los elementos que tienen mayor peso en la variación del PBF del Impuesto sobre Sociedades son los “Tipos Especiales”, la “Reserva Especial por inversiones” y la “Deducción por Inversiones”. La variación de estos tres elementos supone prácticamente el 100,00% de la variación total respecto del presupuesto precedente, ya que, en el resto de elementos como la “Exención por reinversión” y las “Bonificaciones en cuota”, el incremento, en torno al 2% en cada uno, es muy poco significativo, quedando además compensado, con la disminución de la “Deducción I+D+i” del 4%, anteriormente comentada.

La variación del elemento “Tipos Especiales” es de 20.144 miles de euros (variación relativa del 61,80%). Representa un peso del 60,55% en la variación total del PBF del Impuesto sobre Sociedades.

La cuantificación de este elemento se realiza calculando la diferencia entre la cuota íntegra de cada declaración presentada por Pymes y Micropymes, y la cuota íntegra que les resultaría aplicando, a sus Bases Liquidables Positivas, minoradas por la Reserva Especial, el 28 por 100, que es el tipo de gravamen general.

Procede señalar que en el PBF 2023 este elemento fue estimado con una previsión de subida, sobre las bases liquidables positivas del periodo impositivo 2021, en las que se sustentaba la elaboración del PBF 2023, pero en las declaraciones del periodo impositivo 2022, en la senda de mejoría de la coyuntura económica, el aumento de las bases liquidables ha sido superior, suponiendo, en consecuencia, un aumento en la cuantificación del beneficio fiscal “Tipos especiales”.

Otro aspecto relevante a tener en cuenta en la variación es que, a partir del periodo impositivo 2023, el límite en el importe neto de cifra de negocios, para que una empresa sea catalogada como pequeña empresa y pueda aplicar el tipo impositivo reducido, pasa de diez a veinte millones de euros. El impacto de esta modificación se ha tenido en cuenta en la estimación de los PBF 2024.

Por último, para la estimación de los PBF 2024, se ha llevado a cabo una mejora en la cuantificación de los beneficios fiscales, al incorporar tal y como se explica en el apartado

“1.3.3. Modificaciones en el ámbito metodológico”, por una parte, datos de cooperativas en la “Exención por Reinversión” y la “Reserva Especial por Inversiones”, que no se tenían en cuenta anteriormente. Y, por otra parte, la información de cooperativas y de grupos de sociedades, para la determinación del beneficio fiscal de “Tipos Especiales”, que van a suponer una aproximación más acertada a la valoración de los beneficios fiscales.

La variación de la “Reserva Especial por Inversiones” ha sido de 9.570 miles de euros (variación relativa del 57,63%). Representa un peso del 28,77% en la variación total del PBF del Impuesto sobre Sociedades.

La variación del elemento “Deducción por inversiones” ha sido de 3.639 miles de euros (variación relativa del 9,47%). Representa un peso del 10,94% en la variación total del PBF del Impuesto sobre Sociedades.

Este aumento está motivado, principalmente, por la mejora de la coyuntura económica que se traduce en un incremento importante de bases imponibles y cuotas íntegras y que suponen una variación positiva en las deducciones aplicadas en las declaraciones del periodo impositivo 2022, respecto a las declaraciones del periodo impositivo 2021, en las que se basaba la elaboración del PBF 2023.

Respecto a la estructura del PBF 2024 del Impuesto sobre Sociedades, los elementos que mayor peso tienen, son similares a los del Presupuesto precedente.

No obstante, sí que se modifica el orden de importancia, de cada uno de ellos, respecto del total. El elemento “Tipos especiales”, pasa de ocupar el tercer lugar en la estructura del PBF 2023 al primer puesto en el PBF 2024.

A continuación, se señala su importe y su peso sobre el total del PBF 2024 del Impuesto sobre Sociedades

Total Impuesto sobre sociedades	164.736	100,00%
Tipos especiales	52.743	32,02%
Deducciones por inversiones	42.046	25,52%
Deducción por I+D+i	33.786	20,51%

El importe conjunto de estos tres elementos asciende a 128.574 miles de euros, representando el 78,05% del PBF 2024 del Impuesto sobre Sociedades.

C. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

El importe de los beneficios fiscales del IVA para el año 2024, se cifra en 1.043.848 miles de euros, lo que supone un aumento de 245.859 miles de euros (variación relativa del 30,81%) sobre el presupuesto de beneficios fiscales de 2023. Representa el 58,67% de la estructura del PBF 2024.

1.5.3. LOS BENEFICIOS FISCALES EN OTROS TRIBUTOS

A. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El importe de los beneficios fiscales del Impuesto sobre el Patrimonio para el año 2024 se cifra en 26.898 miles de euros, lo que supone una disminución de 1.602 miles de euros (variación relativa del -5,62%) sobre el presupuesto de beneficios fiscales de 2023.

Esta disminución está motivada por la disminución del número de declarantes observada en este Impuesto en el año 2022 respecto al año 2021. Para el ejercicio 2023, no se esperan modificaciones significativas en este sentido.

Los beneficios fiscales del Impuesto sobre el Patrimonio representan el 1,51% de la estructura del PBF 2024.

B. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

El importe de los beneficios fiscales por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para el año 2024 se cifra en 3.028 miles de euros, lo que supone un incremento de 1.463 miles de euros (variación relativa del 93,46%) sobre el presupuesto de beneficios fiscales de 2023.

La razón fundamental de este incremento tan significativo, es la introducción de la disposición adicional décima al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el apartado dos del artículo 63 de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022.

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2022, la tributación mínima establecida en el Impuesto sobre Sociedades, se aplica también a los contribuyentes no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente

Representa el 0,17% en la estructura del PBF 2024.

C. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El importe de los beneficios fiscales por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el año 2024 se cifra en 10.404 miles de euros, lo que supone un incremento de 1.412 miles de euros (variación relativa del 15,70%) sobre el presupuesto de beneficios fiscales de 2023. Representa el 0,58% en la estructura del PBF 2024.

D. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El importe de los beneficios fiscales por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para el año 2024 se cifra en 8.016 miles de euros, lo que supone una disminución de 914 miles de euros (variación relativa del -10,24%). Representa el 0,45% en la estructura del PBF 2024.

E. IMPUESTOS ESPECIALES

El importe de los beneficios fiscales por los Impuestos Especiales en el presupuesto del año 2024 se cifra en 69.719 miles de euros, lo que supone un incremento de 13.038 miles de euros (variación relativa del 23,00%). Representa el 3,92% en la estructura del PBF 2024.

F. IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

El importe de los beneficios fiscales por el Impuesto sobre Primas de Seguros para el año 2024 se cifra en 13.132 miles de euros, lo que supone un aumento de 1.447 miles de euros (variación relativa del 12,67%). Representa el 0,74% en la estructura del PBF 2024.