Expansión

Contenidos:

AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

GUÍA PRÁCTICA DE LOS IMPUESTOS 2019

Para empresarios, profesionales, autónomos y particulares

13 Cuota líquida y cuota diferencial

1 Cuota líquida

A efectos de determinar la cuota líquida, hay que distinguir entre la cuota líquida estatal y la cuota líquida autonómica o complementaria.

1.1. Cuota líquida estatal

(art. 67 LIRPF)

La cuota líquida estatal del impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de:

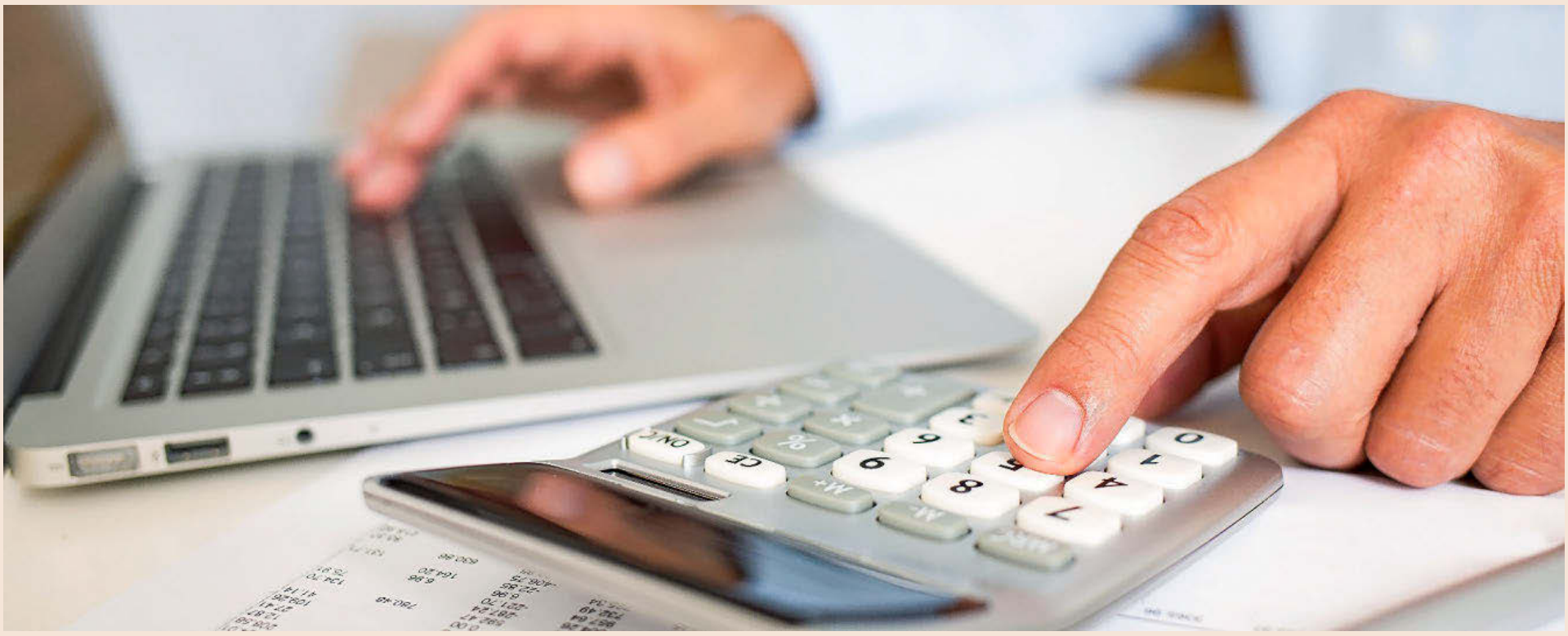
a) La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (artículo 68.1 de la Ley del IRPF –LIRPF–).

b) En el 50% del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4 Y 5 del artículo 68 de la LIRPF. El artículo 68 de la LIRPF contempla las siguientes deducciones estatales:

- Deducción en actividades económicas (artículo 68.2).
- Deducción por donativos y otras aportaciones (artículo 68.3).
- Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla (artículo 68.4).
- Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio mundial (artículo 68.5).

1.1.1. Regímenes transitorios

- Aunque para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2013 se suprimió la **deducción por inversión en vivienda habitual**, se estableció un régimen transitorio para aquellos contribuyentes que vinieran aplicándose la deducción con anterioridad a esta fecha, que les permite seguir aplicando la deducción en los mismos términos y condiciones existentes a 31 de diciembre de 2012.
- Adicionalmente, la Disposición transitoria decimoquinta permite que los contribuyentes que venían deduciéndose por **alquiler de vivienda habitual** con anterioridad a la aprobación de la reforma de la LIRPF en 2014, puedan seguir aplicando la deducción en los mismos términos y condiciones existentes a 31 de diciembre de ese año. Esto es, podrá seguir minorándose el 10,05% de las cantidades satisfechas en concepto de alquiler, siempre que su base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales. La base máxima de la deduc-



Dreamstime

ción es de 9.040 euros al año y debe cuantificarse el importe de la deducción de acuerdo a la siguiente fórmula cuando la base imponible del contribuyente esté comprendida entre 17.707,20 euros y 24.107,20 euros:

9.040-[1,4125 x (BI-17.707,20)]

En base a lo anterior el esquema de aplicación de las deducciones generales y autonómicas sería el reflejado en el cuadro 1.

1.2. Cuota líquida autonómica o complementaria (art. 77 LIRPF)

La cuota líquida autonómica o complementaria será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica o complementaria en la suma de:

a) En el 50% del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, y 5 del artículo 68 de la LIRPF (deducción por actividades económicas, deducción por donativos y otras aportaciones, deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades y conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial), con los límites y requisitos previstos en los artículos 69 y 70 de la LIRPF.

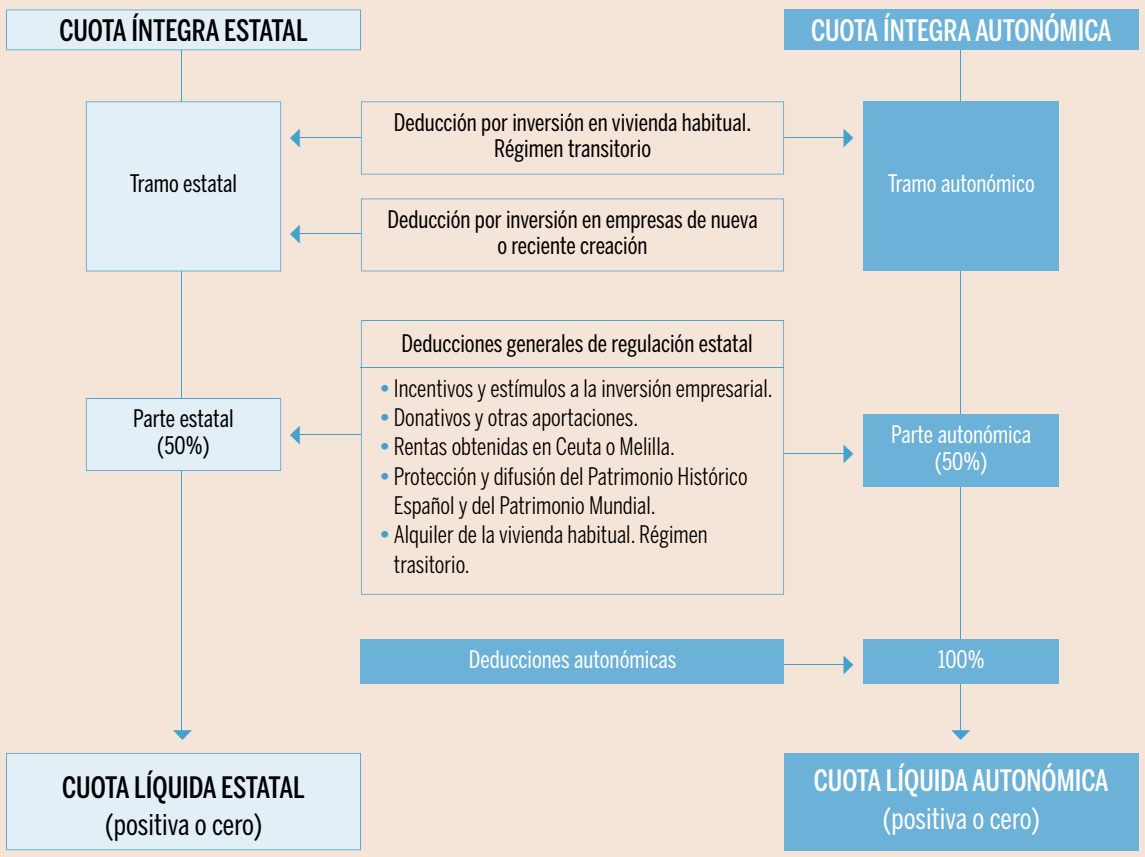
b) El importe de las deducciones establecidas por la comunidad autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

El resultado de las operaciones anteriores no podrá ser negativo.

1.3. Cuota líquida total

La cuota líquida total del impuesto será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica (artículo 79). Una vez determinada la cuota líquida total, el proceso de liquidación finaliza con la determinación de la cuota líquida total incrementada, la cuota resultante de la autoliquidación, la cuota diferencial y el resultado de la declaración.

Cuadro 1 **ESQUEMA DE APLICACIÓN DE LAS DEDUCCIONES GENERALES Y AUTONÓMICAS**



Fuente: Agencia Tributaria

1.4. Cuota líquida total incrementada

Es el resultado de sumar la cuota líquida estatal incrementada y la cuota líquida autonómica o complementaria incrementada. La cuota líquida estatal incrementada se obtiene sumando a la cuota líquida estatal las deducciones generales indebidas correspondientes a ejercicios anteriores, añadiendo también los intereses de demora correspondientes a estas deducciones indebidamente practicadas. La cuota líquida autonómica o complementaria incrementada se obtiene sumando a la cuota líquida autonómica o complementaria las deducciones indebidamente practicadas en ejercicios anteriores así como los intereses de demora correspondientes a estas deducciones indebidamente practicadas.

1.5. Cuota resultante de la autoliquidación

Es el resultado de restar de la cuota líquida total o en su caso de la cuota líquida total incrementada lo siguiente: la deducción por doble imposición (artículo 80 de la LIRPF); la deducción prevista en el artículo 91.10 respecto al gravamen del impuesto soportado en el extranjero sobre la renta positiva imputada derivada de la participación en el capital social de una entidad no residente; el impuesto extranjero soportado sobre rentas imputadas por la cesión de derechos de imagen (artículo 92.4 de la LIRPF); así como las retenciones, ingresos a cuenta y cuotas satisfechas por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) devengadas durante el periodo impositivo en que se produce el cambio de residencia.

El proceso de liquidación finaliza determinando la cuota diferencial. Su cálculo se obtiene de disminuir la cuota resultante de la autoliquidación en las retenciones y pagos a cuenta, considerando, en su caso, la deducción por maternidad (artículo 81) y las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo que contempla el artículo 81 bis.

El resultado de la declaración puede ser a ingresar o a devolver.

2

Incremento de la cuota líquida por pérdida del derecho a determinadas deducciones de ejercicios anteriores

(artículo 59 y DT 3ª RIRPF)

La cuota diferencial se puede ver afectada como consecuencia de la pérdida del derecho, en todo o en parte, a las deducciones que el contribuyente practicó en ejercicios anteriores, como consecuencia de no consolidar estas deducciones al no llegar a cumplir los requisitos exigidos en la norma. A estos efectos, cuando en períodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos que dieron derecho a las deducciones, las cantidades indebidamente deducidas más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria (LGT) (Ley 58/2003).

Esta adición se aplicará de la siguiente forma:

a) Deducciones generales de la cuota correspondientes a ejercicios anteriores a 1997: El importe de las deducciones indebidas, cualquiera que fuere su naturaleza o concepto, más los intereses de demora se aplicarán en su totalidad a incrementar la cuota líquida estatal.

b) Deducciones generales de la cuota correspondientes a los ejerci-

cios 1997 a 2001: El importe de las deducciones indebidas, cualquiera que fuere su naturaleza o concepto, más los intereses de demora se aplicarán en un 85% a incrementar la cuota líquida estatal y en un 15% a incrementar la cuota líquida autonómica.

c) Deducción por inversión en vivienda habitual de los ejercicios 2002 a 2016: El importe del tramo estatal de la deducción indebida más los intereses de demora se aplicará a incrementar la cuota líquida estatal y el importe del tramo autonómico más los correspondientes intereses de demora se aplicarán a incrementar la cuota líquida autonómica.

La Disposición transitoria tercera del Reglamento del IRPF prevé la regularización de la derogada deducción por cuenta ahorro-empresa por incumplimiento de los requisitos en periodo posterior al de su aplicación, disponiendo que el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora.

2.1. Pérdida del derecho a deducciones generales de ejercicios anteriores por inversión empresarial

Cuando se produzca el incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para consolidar el derecho a las deducciones por inversión empresarial, la corrección deberá realizarla el contribuyente en la declaración del ejercicio en que haya tenido lugar el incumplimiento, sumando a la cuota líquida del impuesto, en los términos reseñados, el importe de las deducciones practicadas cuyo derecho se hubiese perdido por esta causa, más los intereses de demora correspondientes al período durante el cual se haya disfrutado de la deducción.

2.2. Pérdida del derecho a deducciones generales o autonómicas de ejercicios anteriores por cantidades invertidas en la adquisición o construcción de la vivienda habitual

Con arreglo a la ley del impuesto, en los ejercicios en que se aplicaron las deducciones por este concepto se perderá el derecho a las mismas cuando, con posterioridad a dichos ejercicios, se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) Incumplimiento del plazo continuado de tres años de ocupación de la vivienda, salvo que concurran circunstancias excepcionales que necesariamente exijan el cambio de domicilio.

b) Haberse incumplido el plazo de cuatro años para la terminación de las obras, contado desde el inicio de la inversión, salvo que, por concurrencia de los requisitos reglamentariamente establecidos, dicho plazo sea objeto de ampliación.

c) Incumplimiento del plazo de 12 meses, contados desde la fecha de adquisición o de terminación de las obras, para que el contribuyente habite de manera efectiva y con carácter permanente la vivienda, salvo que concurran circunstancias excepcionales que impidan la ocupación de la vivienda.

2.2.1. Supuesto especial: cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de suelo que hubieran formado parte en ejercicios anteriores de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la comunidad autónoma

(Disposición adicional cuadragésima quinta Ley IRPF)

No se integrará en la base imponible del IRPF la devolución, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, de las cantidades previamente satisfechas a las entidades financieras en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas suelo, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, derivadas tanto de acuerdos celebrados con las entidades financieras como del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.

Ahora bien, cuando tales cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución hubieran **formado parte, en ejercicios anteriores, de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual** o de deducciones establecidas por la comunidad autónoma, se deben diferenciar los siguientes supuestos a efectos de su tratamiento fiscal:

- Devolución en efectivo. El contribuyente perderá el derecho a las deducciones practicadas en relación con las mismas. Se deberá sumar a la cuota líquida estatal y autonómica, devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera o en el que se dicte una sentencia judicial o un laudo, exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas en ejercicios anteriores en los términos previstos en el artículo 59 del Reglamento del IRPF, sin inclusión de intereses de demora. Se debe realizar esta regularización por los ejercicios no prescritos.
- Devolución a través de la **compensación con una parte del capital pendiente de amortización**. En este caso no resultará de aplicación la adición a la cuota líquida estatal y autonómica antes comentada respecto de la parte de las cantidades que se destine directamente por la entidad financiera, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, a minorar el principal del préstamo.

2.3. Pérdida del derecho a deducción por revocación de donaciones que originaron derecho a deducción en el ejercicio en que se realizaron

La pérdida del derecho a la deducción por la realización de donaciones de bienes y obras de arte a favor de fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, o en su caso, de la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo, puede producirse por la revocación de dichas donaciones. En función de que la deducción practicada tenga el carácter de general o autonómica o complementaria, deberá procederse conforme a las reglas anteriormente comentadas para estos supuestos.

2.4. Pérdida del derecho a deducciones por inversiones o gastos en bienes de interés cultural y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial

La pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores por este concepto puede producirse por el incumplimiento del requisito de permanencia de los bienes de interés cultural en el patrimonio del adquirente durante un plazo mínimo de cuatro años.

2.5. Pérdida del derecho a la deducción por cuenta ahorro-empresa

Cabe la pérdida al derecho a esta deducción:

a) Cuando el contribuyente disponga las cantidades depositadas en la cuenta ahorro-empresa para fines diferentes de la constitución de su primera sociedad nueva empresa.

b) Cuando transcurridos más de cuatro años en que fue abierta la cuenta no se haya inscrito en el Registro Mercantil la sociedad nueva empresa.

c) Cuando se transmitan *inter vivos* las participaciones de la sociedad en el plazo anterior.

d) Cuando la sociedad no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción.

Como ya se señaló con anterioridad, la Disposición transitoria tercera del Reglamento del IRPF prevé la regularización de la derogada deducción por cuenta ahorro-empresa, siendo el contribuyente el obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora.

2.6. Cálculo de los intereses de demora

El cálculo de los intereses de demora se realizará aplicando al importe de la deducción indebida el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los ejercicios comprendidos entre la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio en que se practicó la deducción indebida –o desde la fecha de obtención de la devolución–, y la fecha en que se presente la declaración correspondiente, que corresponde con la declaración del año en que se incumplen los requisitos. Debemos distinguir:

- Si las declaraciones en las que se practicaron las deducciones que proceden reintegrar hubieran resultado a ingresar, los intereses de demora se determinarán en función del tiempo transcurrido desde la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio de que se trate y la fecha en que se presente la declaración del año 2018.
- Si las declaraciones en las que se practicaron las deducciones que proceden reintegrar hubieran resultado a devolver, los intereses de demora se determinarán en función del tiempo transcurrido desde la fecha en que se obtuvo la devolución y la fecha en que se presente la declaración del año 2018.

Dreamstime

3 Deducción por doble imposición internacional por rentas o ganancias obtenidas y gravadas en el extranjero

(art. 80 LIRPF)

Esta deducción tiene por objeto evitar que una renta obtenida en el extranjero por contribuyentes del IRPF, sujeta a un impuesto análogo al IRPF, sufra una doble imposición al gravarse de nuevo en España. La corrección se contempla en el artículo 80, sin considerar la existencia de Convenios Internacionales de Doble Imposición u otros Tratados Internacionales. De esta forma, cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá de la cuota líquida total la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF o al IRNR sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

La parte de base liquidable gravada en el extranjero se determina aplicando la reducción que proporcionalmente corresponde a los rendimientos obtenidos en el extranjero e integrados en la base liquidable. La fórmula es la siguiente:

$$\frac{\text{Base liquidable general x rendimientos obtenidos en el extranjero}}{\text{Componentes positivos de la base imponible general}}$$

A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. Se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la base imponible general y en la base imponible del ahorro, según proceda, expresando el tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

Tal como dispone el artículo 80.3, cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacio-

nal, y en ningún caso resultará de aplicación el procedimiento de exención previsto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Esta deducción se aplica siempre que no exista Convenio para Evitar la Doble Imposición con el país en el que se obtienen las rentas. En el supuesto que exista Convenio de doble Imposición, habrá que tener presente por cuál de los siguientes métodos ha optado el Convenio suscrito y deberá aplicar el Estado de residencia.

4

Deducción en el supuesto de imputación de rentas por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional

(art. 91.10 LIRPF)

La persona física residente en España que incluya en su base imponible rentas positivas imputables derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional regulado en el artículo 91 de la LIRPF puede deducir de su cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un Convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible. En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales y esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible. De la cuota líquida se deducirá el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible, con el límite de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible general.

5

Deducción en los supuestos de imputación de rentas derivadas de la cesión del derecho a la imagen

(art. 92.4 LIRPF)

Para evitar situaciones de doble imposición, los contribuyentes que imputen en su base imponible del IRPF cantidades por la cesión de derechos de imagen y siempre que se den los requisitos previstos en el artículo 92 de la LIRPF, tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra del IRPF los siguientes importes:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF o al IS que, satisfechos en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El IRPF o el Impuesto sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un Convenio para Evitar la Doble Imposición como a la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF satisfecho en el extranjero que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

Las deducciones no podrán exceder, en su conjunto, la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible. En ningún caso se deducirán los satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

6

Retenciones deducibles correspondientes a rendimientos bonificados (DT 6ª LIS)

Se mantiene el régimen transitorio correspondiente a beneficios sobre operaciones financieras que regulaba la Disposición transitoria 11ª del Texto Refundido de la LIS (TRLIS) y recogido en la LIS vigente, en su Disposición Transitoria 6ª. Este régimen reconoce la existencia de derechos adquiridos, con beneficios fiscales sobre operaciones financieras de determinadas entidades.

Los beneficios se extienden a las concesionarias de autopistas de peaje que tuvieran reconocidos beneficios en el Impuesto sobre Sociedades el día 1 de enero de 1979 para las operaciones de financiación y refinanciación en función de su legislación específica y de lo dispuesto en la disposición transitoria tercera, apartado 2, de la derogada Ley 61/1978.

En concreto, el beneficio fiscal se aplica a los inversores particulares de este tipo de sociedades de manera que las obligaciones emitidas conservan el derecho adquirido en la legislación fiscal originaria, consistente en una bonificación del 95%, del régimen de retenciones originalmente aplicable a estas emisiones. Por tanto, en el cobro de un cupón de una obligación bonificada se aplica la retención que estaba en vigor a efectos del derogado Impuesto sobre las Rentas del Capital (IRC), esto es, un 24%, pero bonificada en un 95%, con lo que la retención efectiva es de un 1,2%.

7

Los pagos a cuenta

(arts. 99 a 101 LIRPF)

Para determinar la cuota diferencial del impuesto hay que minorar la cuota resultante de la autoliquidación en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados, así como los pagos fraccionados realizados por los empresarios y profesionales. Estos pagos a cuenta son las cantidades que deben ingresar en el Tesoro determinadas entidades o personas físicas con ocasión del pago de determinadas rentas sujetas al IRPF, estando obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto correspondiente al perceptor. Asimismo, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del IRPF, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

El carácter dinerario o no de la retribución es lo que califica el pago a cuenta como de retención o ingreso a cuenta, mientras que el pago fraccionado es el realizado por el propio empresario o profesional a cuenta de su IRPF.

Tal como dispone el artículo 99.4 de la LIRPF, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta. Están obligados a retener las entidades y las personas jurídicas que satisfagan o abonen rentas sujetas al IRPF en concepto de pago a cuenta del Impuesto correspondiente al perceptor. Asimismo, están sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes que ejerzan actividades económicas respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas derivadas de actividades o explotaciones económicas desarrollas en España por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes –artículo 24.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes –.

En ningún caso estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.

El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta del IRPF computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada. Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida. En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Los artículos 101 de la LIRPF y 86 y siguientes del RIRPF determinan los tipos aplicables de retenciones e ingresos a cuenta para el ejercicio 2018.

7.1. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta (art. 75 RIRPF)

Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital mobiliario.

c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:

- Los rendimientos de actividades profesionales.
- Los rendimientos de actividades agrícolas, ganaderas.
- Los rendimientos de actividades forestales.
- Los rendimientos de las actividades empresariales previstas en el artículo 95.6.2 del RIRPF que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

d) Las ganancias patrimoniales procedentes de:

- Transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.
- Aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.
- Transmisión de los derechos de suscripción

e) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos. La norma se refiere exclusivamente a los inmuebles de naturaleza urbana, quedando fuera de la retención el arrendamiento de inmuebles rústicos. Para calificar el arrendamiento como de inmuebles urbanos o rústicos se deberá atender a los conceptos previstos en los artículos 61 y 62 del Real Decreto Legislativo 2/2004 por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

f) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes

muebles, negocios o minas del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

g) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

7.2. Rentas no sujetas a retención o ingreso a cuenta

(art. 75.3 RIRPF)

No existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las siguientes rentas:

a) Las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exonerados de gravamen.

b) Los rendimientos procedentes de valores emitidos por el Banco de España como instrumentos reguladores de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro, excepto cuando estos últimos se perciban por los titulares de cuentas financieras basadas en aquéllas, en cuyo caso estarán obligadas a retener las entidades financieras que formalicen los contratos de dichas cuentas.

c) Las primas de conversión de obligaciones en acciones.

d) Los rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos o abonados por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito financieras y establecimientos financieros residentes en España.

e) Los rendimientos procedentes de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito que estén representados mediante anotaciones en cuenta y se negocien en un mercado secundario oficial de valores español. Las entidades financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los mencionados valores deberán practicar una retención sobre los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas. También será objeto de retención la parte del precio equivalente al cupón corrido en las transmisiones de activos financieros efectuadas dentro de los treinta días anteriores al vencimiento del cupón, si el adquirente no reside en España o es sujeto pasivo del IS y, además, los rendimientos explícitos derivados de los valores transmitidos están exonera dos de retención respecto al adquirente.

f) Los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto Legislativo 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, esto es, de bingos, casinos, máquinas recreativas y de azar, así como sobre aquellos cuya base de retención no exceda de 300 euros. Se aplica el porcentaje de retención directamente sobre su importe en metálico o sobre el resultado de incrementar en un 20% el valor o coste de adquisición para el pagador, si fuera un premio en especie. Hay que tener en cuenta que si excede de los 300 euros mencionados, el importe sujeto a retención es la totalidad del premio, es decir, sin minorar los primeros 300 euros.

g) Los rendimientos derivados del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

- Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.
- Cuando la renta satisfecha por el arrendatario a un mismo arrendador no exceda de 900 euros anuales.
- Cuando el arrendador esté obligado a tributar por algún epígrafe del Grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE y no resulte cuota cero, o bien por otro epígrafe que habilite para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cuando aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados a tal fin las reglas para calcular la cuota establecida en los epígrafes del referido Grupo 861, la cuota obtenida sea distinta de cero. El arrendador, en la forma que establezca el ministro de Hacienda, deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento de la mencionada obligación. La prueba de la no aplicación de la retención, conforme al apartado tercero de la Orden 5-2-1998, consistirá en la entrega al arrendatario de un certificado, válido por un año natural, que establezca la sujeción del arrendador a este epígrafe sin que resulte cuota cero.

h) Los rendimientos procedentes de la devolución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital con devolución de aportaciones, salvo que procedan de beneficios no distribuidos. No obstante, existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario en los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tenga por finalidad la devolución de aportaciones, así como sobre el importe de la prima de emisión procedentes de sociedades de inversión de capital variable, esto resultará igualmente de aplicación cuando tales rendimientos procedan de los organismos de inversión colectiva previstos en el artículo 94.2 de la LIRPF.

i) Las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva, cuando, de acuerdo con lo establecido en el artículo 94 de la LIRPF, no proceda su cómputo, así como las derivadas del reembolso o transmisión de participaciones en los fondos regulados por el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003 de IIC aprobado por RD 1309/2005.

j) Se recoge transitoriamente, en relación con los dividendos procedentes de sociedades transparentes y patrimoniales, que no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye se hallase en régimen de transparencia fiscal o le haya sido de **aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales (DT 4.ª del RIRPF)**.

Dreamstime

8 Cuota diferencial

(art. 79 LIRPF)

Sobre la cuota líquida total del IRPF, es decir, la derivada de la suma de la cuota líquida estatal y de la cuota líquida autonómica, se practican una serie de minoraciones: deducciones por doble imposición internacional, retenciones, pagos fraccionados, pagos a cuenta, etc., las cuales producen un nuevo parámetro cuantitativo del impuesto: la cuota diferencial. La cuota diferencial es el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto (es decir, la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica), en los siguientes conceptos, ya mencionados:

a) La deducción por doble imposición internacional (artículo 80 de la LIRPF).

b) Las deducciones por doble imposición internacional en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional (artículo 91.10 de la LIRPF) y por doble imposición en los supuestos de imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen (artículo 92.4 de la LIRPF).

c) Las retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (artículo 99.11 de la LIRPF). Mientras dure el período transitorio a que se refiere el artículo 10 de dicha directiva, Austria, Bélgica y Luxemburgo practicarán una retención del 15% durante los 3 primeros años del período transitorio, del 20% los tres siguientes y el 35% hasta el final de dicho período. Estos Estados miembros tienen que transferir el 75% de la retención practicada al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo de los intereses. Esta norma entró en vigor el 1-1-2005, y fue introducida por la Ley 62/2003, estando prevista su derogación con efectos de 1 de enero de 2016.

d) Las retenciones e ingresos a cuenta del IRNR practicadas durante el período impositivo cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, así como las cuotas satisfechas del IRNR y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia (artículo 99.8 de la LIRPF).

e) Las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados previstos en la LIRPF y normas de desarrollo, ya considerados con anterioridad.

9 Deducción por maternidad

(arts. 81 LIRPF y 60 RIRPF)

Con ánimo de proteger a la familia y facilitar la compatibilidad de la vida familiar y laboral, se estable una deducción que minora la cuota diferencial del impuesto por un importe de hasta 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años. Esta deducción constituye lo que se denomina como crédito fiscal o impuesto negativo, de manera que aun cuando la cuota diferencial fuera cero o negativa, el importe de la deducción por maternidad se ingresará por parte de la Hacienda Pública, siempre que no se haya percibido el abono anticipado de la deducción.

9.1. Ámbito subjetivo

Pueden aplicar esta deducción las madres trabajadoras con hijos menores de 3 años. No obstante, en caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla todos los requisitos, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.

Para la práctica de la deducción es necesario que:

a) Las mujeres tengan hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF. Es decir, es preciso que el hijo conviva con la madre –o con quien en su caso verifique los requisitos para aplicarse la deducción–. El artículo 61.3 de la LIRPF establece que no procederá la aplicación de los mínimos por descendientes a que se refiere dicho precepto, cuando las personas que generen el derecho a los mismos presenten declaración por el Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros. En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil. No es requisito que la convivencia se produzca durante todo el período impositivo, es factible que se limite a una parte de aquél, en cuyo caso se produce un prorrateo del beneficio fiscal. En el supuesto de varios contribuyentes con derecho a la deducción respecto del mismo acogido o tutelado, ésta se prorrateará por partes iguales.

b) Han de realizar una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad. Se cumpliría este requisito aunque la mujer se encontrase en situación de baja por maternidad, ya que ello no implica dejar de desarrollar una actividad por cuenta propia o ajena.

9.2. Cuantía de la deducción por maternidad

La cuantía de la deducción asciende a 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años. La deducción se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan, de forma simultánea, los requisitos antes reseñados y tendrá, como límite para cada hijo, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al naci-

miento o adopción. Debe tenerse presente que, en caso de nacimiento del hijo durante el período impositivo, sí se computa, a efectos del límite de la deducción, el mes en que aquél se produce. Por el contrario, cuando durante el período impositivo el hijo cumple los tres años o se produce el cese en la convivencia no se computa el mes en que tienen lugar tales circunstancias. A efectos del cálculo de este límite, se tendrán en cuenta las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder. Además, se entiende por cotización la suma de lo cotizado tanto a cuenta del trabajador como del empleador. Para el cómputo del número de meses se establecen las siguientes reglas:

a) La determinación de los hijos ha de realizarse de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

b) El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.

Dreamstime

9.3. Abono de forma anticipada

La deducción por maternidad puede operar de dos formas: como deducción en la cuota diferencial del impuesto o bien mediante su cobro anticipado, de forma mensual y periódica, solicitándolo a la Agencia Tributaria (AEAT) por medio del procedimiento regulado en el artículo 60 del RIRPF. En este último supuesto, no se minora la cuota diferencial del impuesto.

En el procedimiento de percepción anticipada, los contribuyentes vienen obligados a comunicar a la AEAT los datos necesarios para su aplicación efectiva. También se ven obligados a comunicar las variaciones de datos o causas sobrevenidas que afecten a la deducción. Cuando el importe de la deducción no se corresponda con su abono anticipado, los contribuyentes están obligados a regularizar la situación en la declaración del IRPF o en la comunicación correspondiente, no siendo exigibles en estas circunstancias intereses de demora. Si la AEAT considera que el contribuyente no tiene derecho a la deducción, se lo notificará, de forma motivada.

9.3.1. Beneficiarios al abono anticipado (art. 60.5.1.º RIRPF)

Se puede optar por solicitar a la AEAT el abono de la deducción de forma anticipada por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimos siguientes:

a) Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante, al menos, 15 días de cada mes, en el Régimen general o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

b) Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50% de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en la letra anterior.

c) Trabajadores por cuenta ajena en alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el mes y que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período.

d) Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes Especiales de la Seguridad Social no citados en las letras anteriores, o Mutualistas de las respectivas Mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días en el mes.

9.3.2. Procedimiento (art. 60.5.2º RIRPF y Orden EHA/394/2011)

Procedimiento para el abono anticipado de la deducción por maternidad es el siguiente:

- **Solicitud:** El contribuyente debe presentar la correspondiente solicitud ajustada al modelo 140, sin que sea preciso reiterar la misma durante todo el período a que se tenga derecho al abono anticipado de la deducción, salvo para comunicar el alta de nuevos hijos. Asimismo, se utiliza el modelo 140 para comunicar a la Administración Tributaria el incumplimiento de alguno de los requisitos o cualquier variación que afecte al cobro mensual anticipado de la deducción.
- **Plazo de presentación:** La solicitud debe formularse a partir del momento en que, cumpliéndose los requisitos y condiciones establecidos para el derecho a su percepción, el contribuyente opte por la modalidad de abono anticipado de la misma. Cuando las solicitudes se presenten por varios contribuyentes en relación con un mismo acogido o tutelado, éstas deben presentarse en impreso de forma simultánea en un mismo sobre de retorno y acompañadas de un escrito dirigido al Administrador o Delegado de la AEAT que corresponda en el que se haga constar dicha circunstancia, así como la fecha de la resolución judicial o administrativa constitutiva del acogimiento o adopción. El plazo de presentación, en caso de comunicación de cualquier variación o, en su caso, del incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos para su percepción, es de quince días naturales siguientes al de producción de la variación o incumplimiento de los requisitos.
- **Forma de presentación:** Puede presentarse en impreso (por correo dirigido a la AEAT, o entrega directa en cualquier Delegación o Administración de la AEAT); telefónicamente (mediante llamada al Centro de Atención Telefónica número 901 200 345) o telemáticamente.
- **Resolución de la solicitud:** La AEAT, a la vista de la solicitud recibida, y de los datos obrantes en su poder, dictará resolución, acordando o denegando, que se notificará expresamente. En caso de que proceda, abonará de oficio de forma mensual y sin prorrateos, el importe de 100 euros por cada hijo que dé derecho a la deducción. Si existieran varios contribuyentes con derecho al abono anticipado de la deducción respecto del mismo acogido o tutelado, dicho importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.
- **Forma de abono:** El abono anticipado se efectuará por transferencia bancaria a la cuenta indicada por el contribuyente en su solicitud, o en su caso, por cheque cruzado o nominativo del Banco de España.

9.3.3. Obligaciones formales (art. 60.5.3º RIRPF)

Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de la deducción por maternidad vendrán obligados a comunicar a la Administración tributaria las variaciones que afecten a la misma, utilizando para ello el Modelo 140. En particular, debe utilizarse el citado modelo en los casos siguientes:

a) Fallecimiento del beneficiario al abono anticipado de la deducción.

b) Baja del beneficiario en la Seguridad Social o la Mutualidad.

c) Cambio de residencia del beneficiario al extranjero o del resto del territorio español al País Vasco o Navarra.

d) Renuncia del beneficiario al cobro anticipado de la deducción.

e) Cambio del régimen de Seguridad Social del beneficiario.

f) Baja de alguno de los hijos, a efectos de la deducción, por fallecimiento, por cese de la convivencia, por pérdida de la guarda y custodia, por obtener rentas superiores a 8.000 euros, o por obtener rentas que, aun sin alcanzar dicha cuantía, determinen la obligación de presentar declaración por el IRPF.

La comunicación se efectuará en el plazo de 15 días naturales siguientes al de la producción de la variación o incumplimiento de los requisitos. Una vez que se tenga nuevamente derecho a la deducción, deberá formularse una nueva solicitud. Si el importe de la deducción por maternidad no se corresponde con el de su abono anticipado, los contribuyentes no obligados a declarar deberán comunicar a la AEAT, a efectos de su regularización, la información que determine el ministro de Hacienda, quien asimismo establecerá el lugar, forma y plazo de su presentación.

No serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a la deducción por maternidad que corresponda.

En los supuestos en que el importe de la deducción por maternidad correspondiente a los contribuyentes no obligados a declarar sea superior al percibido de forma anticipada, la regularización que proceda debe efectuarla el contribuyente en la correspondiente declaración por el IRPF. En caso contrario, es decir, cuando el importe de los pagos anticipados percibidos sea superior al de la deducción por maternidad, no es preciso que los contribuyentes no obligados a declarar procedan al suministro de información adicional a la realizada en la solicitud del abono anticipado de esta deducción y, en su caso, en la comunicación de variaciones que afecten a dicho abono anticipado, puesto que la Administración Tributaria, al disponer de los antecedentes precisos y de los datos necesarios, procederá a efectuar de oficio la regularización que, en cada caso, proceda (OM HAP/470/2013).

9.3.4. Incremento adicional por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados

Desde el 1 de enero de 2018, el importe de la deducción por maternidad se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

Es importante destacar que, a diferencia de la deducción general por maternidad, los contribuyentes con derecho a la aplicación del incremento adicional por gastos de custodia no pueden solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada sino que deberán solicitar el incremento que corresponda directamente en la declaración del IRPF.

Los requisitos y condiciones para aplicar el incremento adicional son los siguientes:

- Se deben cumplir los requisitos anteriormente comentados sobre beneficiarios e hijos que dan derecho a la deducción por maternidad.
- Además, es necesario que el contribuyente haya satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años. Se consideran gastos de custodia las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de esta Ley.

En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

9.3.5. Cuantía y límites del incremento adicional

El incremento de la deducción podrá ser de hasta 83,33 euros por cada mes del período impositivo en que concurran de forma simultánea los requisitos anteriormente comentados sobre beneficiarios, hijos que dan derecho a la deducción y gastos de custodia.

A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del incre-

mento se tendrán en cuenta las siguientes reglas: i) la determinación de los hijos se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes; ii) el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes; y iii) los meses a tomar en consideración serán exclusivamente aquéllos en los que los gastos abonados se efectúen por mes completo.

El incremento de la deducción por cada hijo que otorgue derecho a la misma no podrá superar para cada hijo ninguno de los dos límites siguientes:

- 1.000 euros anuales.
- La menor de las siguientes cantidades:

1. Las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento, adopción, delegación de guarda para la convivencia preadoptiva o acogimiento. A efectos del cálculo del límite de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo, se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

2. El importe anual total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo, sea o no por meses completos. A efectos de determinar el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho, se considerará tanto el importe pagado por la madre o el contribuyente con derecho al referido incremento, como el satisfecho por el otro progenitor, adoptante, tutor o acogedor.

10

Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo

(arts. 81 bis LIRPF y 60 bis RIRPF)

Tras la reforma operada en la Ley del impuesto en el año 2014, se introdujeron cuatro nuevas deducciones destinadas a la protección fiscal de la familia y de los contribuyentes con mayores cargas familiares. Estas deducciones son las siguientes:

- Deducción por descendiente con discapacidad.
- Deducción por ascendiente con discapacidad.
- Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad.
- Deducción por familia numerosa.
- Deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos.

Al igual que ocurre con la anterior deducción por maternidad, estas deducciones dan lugar a una minoración de la cuota diferencial a efectos de determinar el resultado de la declaración. Así pues, con independencia de que se obtenga un resultado nulo o negativo, el importe de estas deducciones será ingresado por parte de la Hacienda Pública, siempre que no se haya percibido su abono anticipado.

10.1. Ámbito subjetivo

Pueden aplicarse esta deducción:

a) Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena para la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

b) Los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado.

c) Los contribuyentes que perciban prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

Para practicar la deducción por persona con discapacidad a cargo, el contribuyente debe tener derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF o, en su caso, a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59. En el supuesto de la deducción familia numerosa, el contribuyente debe tener la condición de ascendiente o hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o bien ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el referido artículo 58. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, salvo lo dispuesto para el supuesto de cesión del derecho a la deducción a otro contribuyente.

10.2. Cuantía de las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo

La cuantía de la deducción asciende a **1.200 euros anuales** por cada ascendiente y descendiente con discapacidad. Igual cuantía se dispone para los contribuyentes que puedan aplicarse la deducción por familia numerosa ordinaria y alcanza a 2.400 euros para familias numerosas de categoría especial. La deducción será de hasta 1.200 euros anuales por ser ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendientes.

La cuantía de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se incrementará hasta en 600 euros anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda.

En el caso del cónyuge no separado legalmente con discapacidad, la deducción será de hasta 1.200 euros siempre que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones anteriores por descendientes o ascendientes con discapacidad. Para el ejercicio 2018, solo es posible la aplicación de hasta 250 euros, por los meses de agosto a diciembre.

La deducción se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan, de forma simultánea, los requisitos antes reseñados y tendrá, como límite para los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena para la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo. A efectos del cálculo de este límite, se tendrán en cuenta las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder. Hay que tener presente que el incremento del 100% del importe de la deducción para familias numerosas de categoría especial no se tendrá en cuenta a los efectos del límite de deducción descrito. No obstante, si el contribuyente tuviera derecho a la deducción prevista por persona con discapacidad a cargo respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos.

10.3. Abono de forma anticipada

Las deducciones previstas en el artículo 81 bis pueden aplicarse como deducción en la cuota diferencial del impuesto o bien pueden percibirse de manera anticipada, de forma mensual y periódica, previa solicitud a la AEAT por medio del procedimiento regulado en el artículo 60 bis del RIRPF. En este caso, no se minorará de la cuota diferencial.

Los contribuyentes con derecho a la deducción vienen obligados a comunicar a la AEAT los datos necesarios para su aplicación efectiva, así como la cuenta bancaria donde desean le sea abonada la deducción. También se ven obligados a comunicar, en tiempo y forma, las variaciones de datos o causas sobrevenidas que afecten a la deducción. Cuando el importe de la deducción no se corresponda con su abono anticipado, los contribuyentes están obligados a regularizar la situación en la declaración del IRPF o en la comunicación correspondiente, no siendo exigibles en estas circunstancias intereses de demora. Si la AEAT considera que el contribuyente no tiene derecho a la deducción, se lo notificará, de forma motivada.

10.3.1. Beneficiarios al abono anticipado (art. 60.3 bis IRPF)

Se puede optar por solicitar a la AEAT el abono de la deducción de forma anticipada por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimos siguientes:

a) Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante, al menos, 15 días de cada mes, en el Régimen general o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

b) Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50% de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en la letra anterior.

c) Trabajadores por cuenta ajena en alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el mes y que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período.

d) Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes Especiales de la Seguridad Social no citados en las letras anteriores o Mutualistas de las respectivas Mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días en el mes.

10.3.2. Procedimiento (art. 60.4.1º bis RIRPF y Orden EHA/2486/2014)

Procedimiento para el abono anticipado de la deducción correspondiente es el siguiente:

- **Solicitud.** El contribuyente debe presentar la correspondiente solicitud ajustada al modelo 143, con las siguientes modalidades:

• **Colectiva.** Deberá presentarse por todos los solicitantes que pudieran tener derecho a la deducción. El abono de la deducción íntegra se efectuará a quien figure como primer solicitante, que deberá cumplir los requisitos en el momento de presentar la solicitud.

• **Individual.** Se abonará a cada solicitante la cantidad que resulte de dividir el importe que proceda, entre el número de contribuyentes que pudieran tener derecho a la deducción.

En ambos supuestos, los solicitantes deben estar en posesión del título de familia numerosa o de la certificación oficial del grado de discapacidad del descendiente y/o ascendiente. Asimismo, los solicitantes y los descendientes y ascendientes con discapacidad, deben disponer de nú-

mero de identificación fiscal (NIF). En el caso de dos o más contribuyentes con derecho a alguna de las deducciones respecto a un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, se contempla la posibilidad de cesión de la totalidad de la deducción a favor de uno de ellos.

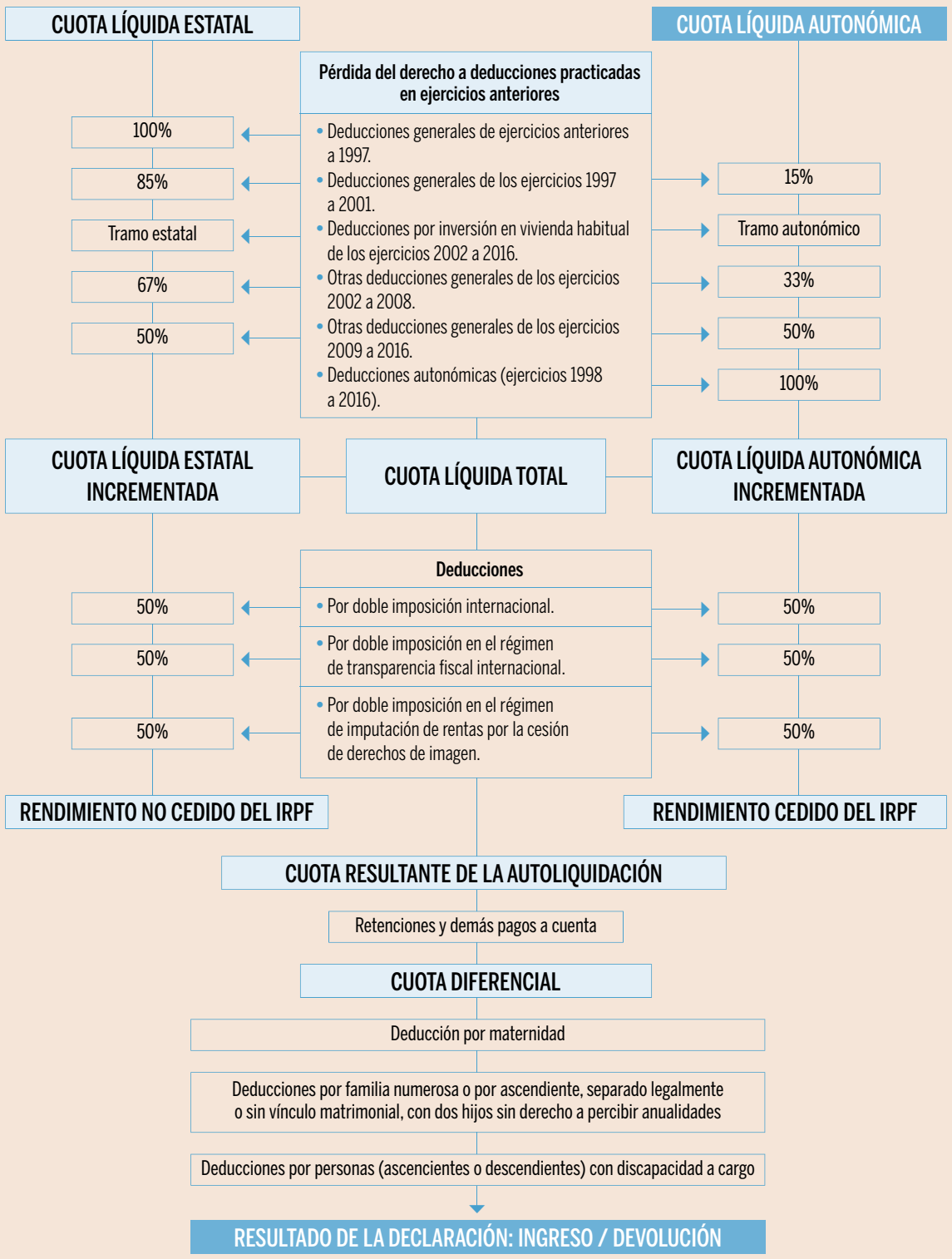
Las variaciones que pudieran afectar al abono anticipado o cualquier otra circunstancia que implique incumplimiento de los requisitos, se deberá comunicar a la AEAT en la forma que se determine.

- **Forma de presentación.** La solicitud del abono anticipado mensual de la deducción y, en su caso, la comunicación de variaciones que afecten al citado cobro mensual puede presentarse mediante el formulario previsto, por correo postal o mediante entrega directa en cualquier Delegación o Administración de la AEAT; telefónicamente (mediante llamada al Centro de Atención Telefónica número 901 200 345) o telemáticamente.
- **Plazo de presentación.** La solicitud de abono anticipado debe realizarse desde momento en que se cumplan los requisitos y condiciones para su percepción y hasta la fecha que reglamentariamente se señale. En el caso de la deducción por descendiente o ascendiente con discapacidad a cargo, debe hacerse constar la fecha de reconocimiento del grado de discapacidad.
- **Resolución de la solicitud.** La AEAT, a la vista de la solicitud recibida, y de los datos obrantes en su poder, dictará resolución, acordando o denegando, que se notificará expresamente. En caso de que proceda, abonará de oficio de forma mensual el importe de 100 euros a que dé derecho a la deducción –200 euros en caso de ser familia numerosa de categoría especial–. Si existieran varios contribuyentes con derecho al abono anticipado de la deducción dicho importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.
- **Forma de abono.** El abono anticipado se efectuará por transferencia bancaria a la cuenta indicada por el contribuyente en su solicitud, o en su caso, por cheque cruzado o nominativo del Banco de España.

10.3.3. Obligaciones formales
(art. 60.4.2º bis RIRPF)

Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de las deducciones anteriores están obligados a comunicar a la Administración Tributaria las variaciones que afecten a la misma, en el plazo de 15 días naturales siguientes al de la producción de la variación o incumplimiento de los requisitos. La comunicación podrá hacerse por vía telemática o por teléfono y, en el caso de que con posterioridad a la pérdida del derecho a la recepción anticipada de la deducción, volviera a tener derecho al mismo, debería presentar de nuevo el modelo 143 con su solicitud. No serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a las que le corresponderían según lo dispuesto en el artículo 81 bis.

CUOTA LÍQUIDA, CUOTA DIFERENCIAL Y RESULTADO DE LA DECLARACIÓN



Fuente: AEAT

11 Resultado de la declaración

Una vez determinada la cuota diferencial, se practican las deducciones previstas en los artículos 81 y 81 bis y con ello se determina el resultado de la declaración, pudiendo resultar a ingresar, con cuota cero, o bien con un resultado a devolver a favor del contribuyente. El artículo 103 de la LIRPF dispone que transcurrido el plazo de 6 meses desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la declaración sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Los intereses de demora se devengarán desde la finalización del citado plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución y se abonarán sin necesidad de que el obligado lo solicite.

12 Regularización mediante declaración complementaria

La declaración complementaria es aquélla que modifica otra anteriormente presentada, ya sea por incorporar nuevos hechos imponibles o rectificar cualquier elemento determinante de la deuda tributaria que suponga una cuota diferencial a ingresar. La nueva declaración presentada acumula, por tanto, los datos anteriormente declarados con los nuevos ahora incorporados, deduciendo de la cuota resultante de la complementaria, la cuota ya ingresada en la declaración inicial. Si la declaración complementaria se presenta con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario, se podrán exigir por parte de la Administración Tributaria los correspondientes recargos previstos en el artículo 27.2 de la LGT, siempre que no hubiera existido requerimiento previo por parte de la misma en cuanto a la presentación de la declaración, toda vez que si ha habido requerimiento previo se podría producir la apertura del correspondiente expediente sancionador.

El importe de los recargos que quepa aplicar se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total en el plazo abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea al tiempo de su presentación, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea. Tanto la LIRPF como el RIRPF establecen una serie de supuestos en los que procede la presentación de una declaración complementaria con la ventaja de que en estos casos previstos en la norma, no se exige sanción ni tampoco recargo alguno de los previstos en el artículo 27.2 de la LGT (Ley 58/2003), incluso en algunos supuestos ni siquiera los intereses de demora por el tiempo transcurrido.

Deberá presentarse autoliquidación complementaria en los términos anteriormente comentados cuando, con posterioridad a la presentación de la declaración originaria, se produzcan alguno de los siguientes supuestos:

- Percepción de atrasos de rendimientos del trabajo (artículo 14.2.b) de la LIRPF).
- Pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia (Artículos 14.3 y 95bis de la LIRPF y 121 del RIRPF).
- Disposición de derechos consolidados por mutualistas, partícipes o asegurados (Artículos 51.8 y Disposición Adicional 11ª LIRPF, y 50 del RIRPF).
- Disposición de bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de personas con discapacidad (artículos 54.5.a) y b) de la LIRPF).
- Cambios de residencia entre comunidades autónomas cuyo objeto principal consista en lograr una menor tributación efectiva (artículos 72.2 y 72.3 de la LIRPF).
- Pérdida total o parcial del derecho a la exención por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente creación (artículo 41.5 del RIRPF).
- Pérdida del derecho a la exención por reinversión en rentas vitalicias (artículo 42.5 del RIRPF).
- Pérdida de la exención de determinadas retribuciones en especie (artículo 43.2.3º del RIRPF).
- Pérdida de la reducción en los planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones por incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones (Disposición Transitoria 17ª del RIRPF).
- Pérdida de la exención de la indemnización percibida por despido o cese (artículo 73.1 del RIRPF).
- Recompra de elementos patrimoniales que hayan originado pérdidas computadas en la declaración (artículo 73.2 del RIRPF).
- **Supuesto especial:** Cantidades percibidas por la devolución de las "cláusulas suelo" que hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores.

Mañana:
Aspectos generales del Impuesto sobre el Patrimonio (I)