

23 de julio de 2018

Alerta Informativa

Departamento de Derecho Fiscal

PRINCIPALES MODIFICACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA QUE ESTABLECE LA LEY 6/2018, DE 3 DE JULIO

I. Impuesto sobre Sociedades

La Ley 6/2018 ha introducido pocos cambios en la Ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, pero alguno de ellos reviste cierta importancia. Estos son los artículos afectados y el sentido de la modificación:

Artículo 23 Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles también conocido como Patent Box

El beneficio fiscal del *Patent Box* comporta una reducción en la Base Imponible del impuesto que puede alcanzar al 60% de los ingresos netos obtenidos por la entidad por la cesión o transmisión de la propiedad a terceros de determinados intangibles. Este es un beneficio ciertamente extendido en los sistemas impositivos análogos al nuestro pero no por ello menos polémico. Tanto la Unión Europea como la OCDE en el ámbito de BEPS han buscado una cierta armonización de tal beneficio al objeto de evitar competiciones fiscales entre sus Estados miembros. Producto de dicha “armonización”, el Estado español, por medio de la Ley 6/2018, ha procedido a modificar los siguientes aspectos:

- Los intangibles susceptibles de producir las rentas objeto de reducción han sido limitados a:
 - o patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos que cumplan una doble condición: que gocen de protección legal de acuerdo con la normativa sobre propiedad industrial actualmente vigente y cuya creación derive de la realización de actividades de investigación, desarrollo o innovación.
 - o Software avanzado que se halle registrado y cuya creación provenga de procesos de investigación y desarrollo (no cabe la innovación).
- Quedan fuera del *Patent Box* y éste es uno de los aspectos más destacables de la modificación operada, los ingresos procedentes de los planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, es decir, lo que cabría denominar como el *Know How*.

La fórmula de cálculo de la reducción no varía, pero sí lo hace el tratamiento global del beneficio. Hasta la fecha este era calculado aisladamente por ejercicios sin tener en cuenta lo que hubiera sucedido en ejercicios anteriores o lo que pudiera suceder en ejercicios posteriores. Con la nueva redacción habrá que tener en cuenta en caso de rentas negativas en un ejercicio, si en anteriores ejercicios se produjeron rentas positivas que hubieran sido reducidas. En tal caso, procedería reducir también las rentas negativas hasta que éstas igualen las rentas positivas de ejercicios anteriores. También se establece análoga restricción en el caso inverso.

La nueva regulación lógicamente conlleva la necesidad de regular un régimen transitorio y así lo hace la LPGE2018 con una nueva redacción de la Disposición Transitoria 20 de la Ley. Cinco disposiciones reguladoras diferentes en un plazo de 10 años exigen de tal regulación. Es importante atender a sus preceptos puesto que pueden afectar a los contratos en vigor. Un ejemplo a mero título ilustrativo: un contrato de cesión de *Know How* celebrado en 2010 en el que el año pasado se optara por aplicar la normativa de la Ley de Presupuestos de 2016, se encontraría en este momento, ejercicio 2018, sin derecho a aplicar la reducción que ha venido aplicando en ejercicios anteriores.

Artículo 36.2 Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

Se incorporan una serie de obligaciones a las productoras españolas que se encarguen de la ejecución de producciones cinematográficas extranjeras y pretendan aplicar este beneficio fiscal. Son obligaciones no tributarias *stricto sensu*.

Disposición Adicional 14 Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados

Se ha excluido del pago fraccionado mínimo, el calculado sobre el resultado contable con independencia de la base imponible, a las entidades de capital riesgo reguladas por la Ley 22/2014.

II. Impuesto sobre el Valor Añadido

Con efectos inmediatos (05/07/2018):

- Desaparece el umbral mínimo (90 Euros) de devolución a las exportaciones en régimen de viajeros (Art. 21.2º.A.a LIVA).
- Se ratifica el criterio de la DGT por el que gozan de exención asimilada a la exportación a los transportes aéreos o marítimos interiores de conexión con transportes hacia o desde fuera del territorio de aplicación del impuesto, siempre que el título de transporte sea único e incorpore ambos transportes (Artículo 22 Trece).
- Las entradas a las salas de cine pasan a tributar por el tipo reducido del 10% (Art. 91.Uno.2.6º).
- Se reduce el umbral del 75% al 10% de las ayudas a los servicios de teleasistencia y demás ayudas a la dependencia para que puedan gozar del tipo superreducido del 4% (Art. 91.Dos.2.3º).

Con efectos 01/01/2019:

- Se restringe la aplicación de la exención por los servicios prestados a sus miembros por entidades asociativas, con especial referencia a las agrupaciones de interés económico, cuando aquéllos desarrollan actividades que fundamentalmente gozan de exención (Art. 20.Uno.6º). Ello afecta sustancialmente a sectores como el financiero o asegurador quienes deberán buscar fórmulas alternativas como, por ejemplo, aplicar el Régimen de Grupo de Entidades en su modalidad avanzada.
- Implantación de la Directiva 2017/2455 para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión cuyo destinatario son particulares de otros Estados miembros pero constituyen una parte muy reducida de la actividad del prestador, siempre que éste esté establecido en un único Estado miembro de la UE (Art. 70.Uno.4º y 8º).
- Se modifica el Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, permitiendo su aplicación a empresas no establecidas en la UE pero que por otros motivos pudieran estar identificadas en ella a efectos de aplicación de IVA (Art. 163.Octiesdecies y Noniesdecies).

III. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las medidas incorporadas en el IRPF por un lado profundizan en la reducción de la tributación de los trabajadores de renta más baja y de los contribuyentes que soportan mayores cargas familiares, tales como mujeres trabajadoras, familias numerosas o personas con discapacidad y por otro introducen algunas mejoras puntuales en la tributación de determinadas rentas e inversiones.

A tales efectos la LPGE introduce las modificaciones que analizaremos a continuación y que distinguiremos en función de su entrada en vigor, unas a partir 1 de enero de 2018 y otras con efectos 5 de julio de 2018 (al día siguiente de la publicación de la LPGE en el BOE), analizando también el régimen transitorio para el 2018 de cada una de ellas.

A. Con efectos 1 de julio de 2018

1. Se eleva el porcentaje de deducción por obtención de rentas en Ceuta y Melilla del 50 al 60% (apartado 7 del artículo 68 de Deducciones).
2. Se incrementa hasta en 1.000 euros el incentivo fiscal regulado en el artículo 81 de la deducción por maternidad cuando se satisfagan gastos por la custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros educativos autorizados. Se entiende como tales, las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por preinscripción y matrícula, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tengan la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos.

En el periodo 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 aquel en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

Este incremento no puede cobrarse anticipadamente.

3. Se amplía la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación regulada en el artículo 68, incrementando tanto el porcentaje de deducción, que pasa del 20% al 30%, como la base de la deducción, que se amplía de los 50.000 euros a los 60.000 euros.
4. A través de la Disposición Adicional 48ª se crea una deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, equiparando así la cuota a pagar a la que hubiera soportado en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubiesen sido residentes fiscales en España.

B. Con efectos desde el 5 de julio de 2018

1. El artículo 20 relativo a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aumenta, por un lado, la cuantía de los rendimientos del trabajo que permiten aplicar la reducción, y por otro, la cuantía de la reducción:

Artículo 20. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo	2015 – 4/07/2018	A partir de 4/07/2018
Rendimientos netos del trabajo, inferiores a	14.450,00	16.825,00
Que no obtengan rentas, excluidas las exentas, superiores a	6.500,00	6.500,00
RNT ≤	11.250,00	13.115,00
Cuantía de la reducción	3.700,00	5.565,00
RNT <	14.445,00	16.825,00
Cuantía de la reducción	3.700 – 1,1562 x (RT – 11.250)	5.565 – 1,5x (RT – 13.115)

2. En el artículo 81.bis Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo, se incrementa la deducción hasta en 600 euros anuales por cada hijo que exceda del mínimo para tener la consideración de familia numerosa de categoría general o especial. Se considera familiar numerosa de categoría general aquella con más de dos hijos y familia numerosa de categoría especial aquella con cinco o más hijos.

Así, una familia numerosa ordinaria con 4 hijos tendrá derecho a una deducción de 1.800 euros frente a los 1.200 euros a los que tenía derecho con la normativa vigente hasta el momento.

Para las familias numerosas especiales cuya deducción era de 2.400 euros independientemente de si tenían 5 o más hijos, su deducción será de 3.000 euros para 6 hijos, 3.600 euros para 7 hijos...

Se incluye al cónyuge no separado legalmente cuando sea una persona con discapacidad siempre que no obtenga rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros y no genere derecho a la deducción por descendientes o ascendentes con discapacidad.

A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción, la situación familiar será la existente el último día de cada mes. El importe del abono mensual de la deducción de forma anticipada será de 100 euros por cónyuge no separado legalmente con discapacidad y de 50 euros mensuales por cada uno de los hijos que formen parte del familia numerosa que exceda del mínimo exigido para adquirir la calificación correspondiente.

3. En el artículo 96 que regula la obligación de declarar, se eleva el límite por debajo del cual no están obligados a declarar los contribuyentes que perciban rendimientos de trabajo de más de un pagador, y siempre que la suma de las cuantías percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, supere los 1.500 euros, pasando de 12.000 a 14.000 euros.
4. Se incrementa la cuantía exenta del Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas regulados en la Disposición Adicional 33ª, pasando de 2.500 a 40.000 euros.

Las modificaciones anteriores están sujetas a un régimen transitorio que se detalla a continuación.

C. Régimen transitorio para el 2018

1. Se modifica el sistema de pagos a cuenta previsto en el artículo 101 para dar cabida al incremento de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla con carácter inmediato.
2. Se añade la Disposición Adicional 47ª que regula la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo así como la determinación del tipo de retención sobre rendimientos del trabajo durante el periodo impositivo 2018.

La reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicables será, para:

- Devengos anteriores a la entrada en vigor de la LPGE:
 - La establecida en la normativa vigente a 31/12/2017
- Devengos posteriores a la entrada en vigor de la LPGE:
 - La establecida en la normativa vigente a 31/12/2017 + la ½ de la diferencia entre la que correspondería a la normativa vigente a 1/01/2019 y la vigente a 31/12/2017

A los efectos del cálculo de las retenciones, para:

- Devengos anteriores a la entrada en vigor de la LPGE:
 - Se aplicará la normativa vigente a 31/12/2017
- Devengos posteriores a la entrada en vigor de la LPGE:
 - Se aplicará la normativa vigente a 31/12/2017 con especialidades:

a). Nuevo cuadro con límites excluyentes de la obligación de retener

A partir del 1-1-2015 no se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía no supere el importe anual establecido en el cuadro siguiente en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente:			
2015 - 4/7/2018			
Situación del contribuyente	Nº de hijos y otros descendientes		
	0 Euros	1 Euros	2 o más Euros
1a: Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente		14.266,00	15.803,00
2a: Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	13.696,00	14.985,00	17.138,00
3a: Otras situaciones	12.000,00	12.607,00	13.275,00

A partir del 4-7-2018 no se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía no supere el importe anual establecido en el cuadro siguiente en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente:			
A partir 4/7/2018			
Situación del contribuyente	Nº de hijos y otros descendientes		
	0 Euros	1 Euros	2 o más Euros
1a: Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente		15.168,00	16.730,00
2a: Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	14.641,00	15.845,00	17.492,00
3a: Otras situaciones	12.643,00	13.455,00	14.251,00

Para pensiones o haberes pasivos de Seguridad Social o prestaciones o subsidios por desempleo, se aprueba otro cuadro de límites excluyentes de la obligación de retener.

Base para calcular el tipo de retención

La reducción por rendimientos del trabajo a efectos del cálculo de retenciones será la aplicable a partir de la entrada en vigor de la LPGE. La regularización del tipo de retención o ingreso a cuenta se hará en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan a partir de la entrada en vigor de la LPGE o, a opción del pagador, en los que satisfagan a partir del mes siguiente a la entrada en vigor de la LPGE.

- La Disposición Transitoria 33ª establece que el incremento de la deducción por familia numerosa y la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad se determinarán considerando exclusivamente los meses iniciados con posterior a la entrada en vigor de la LPGE, por lo que durante el 2018 la máxima deducción por hijo adicional será de 300 euros y para el cónyuge por discapacidad de 600 euros.
- En cuanto a la obligación de declarar, de acuerdo con la Disposición Transitoria 34ª, el límite para 2018 será de 12.643 euros.
- La Disposición Transitoria 35ª regula el régimen transitorio para la cuantía exenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas para los ejercicios 2018 y 2019 que será el siguiente:

- Fins al 4 de juliol de 2018: 2.500 euros
- A partir del 5 de juliol de 2018 i fins al 31/12/2018: 10.000 euros
- Per a l'exercici 2019: 20.000 euros
- Per a l'exercici 2020: 40.000 euros.

IV. Impuesto sobre el Patrimonio

Se prorroga durante el año 2018 la exigencia de su gravamen

V. Intereses legales y de demora

Se fijan en un 3% y en un 3,75% respectivamente manteniéndose lo habidos hasta la fecha.

VI. Impost sobre activitats econòmiques

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 5 de julio de 2018 se introducen las siguientes modificaciones en las tarifas e instrucciones del impuesto:

1. Se reforman las tarifas de los epígrafes 251.3 Fabricación de productos químicos inorgánicos que incluye la fabricación de gases industriales, excepto gases comprimidos y el 253.1 Fabricación de gases comprimidos y de anhídrido carbónico solidificado (hielo seco)
2. Se elimina la reducción del 50% de la cuota en favor de la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos.