

II. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Breves comentarios al Proyecto de ley por la que se modifican las leyes del IRPF, IRNR y otras normas tributarias

1. Introducción

El pasado 20 de junio, el Consejo de Ministros aprobó los Anteproyectos de reforma fiscal, y el 6 de agosto, en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, se publicó el Proyecto de Ley por la que se modifican la ley 35/2006, de 28 de noviembre, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y otras normas tributarias. Entre otras, se modifica la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el Impuesto sobre la Renta (IRPF), los cambios son importantes. Si bien se sigue con la misma estructura, se rebaja la tarifa estatal en dos fases, primero para 2015 y, definitivamente, con efectos en 2016. Esta rebaja, unida a algunos beneficios familiares, es importante si comparamos 2016 con 2014, incluso en muchos casos si lo hacemos con 2011, aunque todo va a depender de la utilización que las Comunidades Autónomas hagan de su capacidad normativa que, como es sabido, es amplia y afecta a elementos tan importantes como la tarifa que se aplica a la base liquidable general, a los mínimos personales y familiares o a las deducciones.

En el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), las modificaciones obedecen a la adaptación a los nuevos tipos del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, al cambio de referencias por haber quedado obsoletas y alguna mejora técnica para adaptarnos a la jurisprudencia comunitaria.

Asimismo se modifica el texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, en el primer caso, fundamentalmente, para adaptar la norma financiera a los cambios en la fiscalidad de los sistemas de previsión social en el IRPF y, en el segundo, para modificar los criterios para considerar un territorio como paraíso fiscal.

De todas formas, al texto legal le queda un largo recorrido parlamentario hasta que se publique, cosa que se prevé que suceda a finales de noviembre o en diciembre, dando tiempo a que antes de finales de año se pueda aprobar el desarrollo reglamentario y se puedan aplicar las modificaciones desde principio de 2015.

2. Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.1 Exenciones

Indemnizaciones por despido

- ✓ La exención se aplica como con la norma vigente, pero se limita el importe exento a un máximo de 180.000 euros. El Anteproyecto era más restrictivo y preveía una exención máxima de 2.000 euros por cada año que se computaba para calcular la indemnización obligatoria.
- ✓ A la parte no exenta, como ahora, se le puede aplicar la reducción por irregularidad, también con los límites ahora establecidos: base máxima de la renta reducible de 300.000 euros y, menor aún, si la parte no exenta excediera de 700.000 euros. Además, a partir de 2015 el porcentaje de irregularidad, como luego veremos, pasa del 40 al 30% y no se aplicará la reducción si el cobro es fraccionado excepto, precisamente, en indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial.
- ✓ Ya se prevé que entre en vigor esta limitación de la exención en los despidos producidos a partir del 01-08-14, excepto en el caso de los que se produzcan como consecuencia de ERE's o despidos colectivos aprobados o comunicados, respectivamente, antes de dicha fecha.

Rendimientos del capital mobiliario de los Planes de Ahorro a Largo Plazo

Se establece una exención para estos rendimientos si se cumplen los requisitos que luego veremos.

Dividendos

Se suprime la exención de los primeros 1.500 euros de dividendos.

2.2. Reglas de imputación

Ayudas públicas

Estas ganancias patrimoniales se imputarán al período del cobro, en lugar de hacerlo, como con la norma vigente, cuando se produce la alteración patrimonial, que es en el momento en el que se reconoce el derecho a percibirlos. Se siguen manteniendo las reglas especiales para ayudas por compensación de defectos estructurales de la vivienda, las de los planes estatales de acceso a la primera vivienda y las ayudas a los titulares de bienes del patrimonio Histórico Artístico.

Pérdidas derivadas de créditos no cobrados

Como existe el problema de créditos vencidos y no cobrados en los que no se puede imputar la pérdida porque no es firme la insolvencia del deudor, porque sigue existiendo un derecho que, solo en teoría, se puede cobrar (se podría si se le descubrieran bienes o derechos al deudor), ahora se proyecta una norma de imputación de la pérdida en determinadas circunstancias (naturalmente, si luego se cobra, se imputa la ganancia en el momento del cobro):

- ✓ Eficacia de la quita establecida en acuerdos de refinanciación judicialmente homologables.
- ✓ Eficacia del convenio en el que se acuerde una quita.
- ✓ Conclusión del concurso sin que se haya satisfecho el crédito.
- ✓ Paso de un año desde el inicio de un procedimiento judicial, distinto del concursal, sin cobrar. Este plazo se tendrá en cuenta cuando el año se cumpla ya en 2015.

2.3. Reducción por irregularidad

- ✓ La corrección por irregularidad de todo tipo de rendimientos se realizará con un porcentaje de reducción de los rendimientos del 30%, en lugar del 40% que se aplica con la norma vigente.
- ✓ La base de los rendimientos sobre los que se aplica la irregularidad será, como máximo, de 300.000 euros, luego la máxima reducción podrá ser de 90.000 euros. Con la norma vigente solo se limitaba la reducción de rendimientos del trabajo.
- ✓ Para aplicar la reducción, los rendimientos han de imputarse a un solo período impositivo cuando, hasta ahora, era posible cobrarlos de forma fraccionada, siempre que el número de años de generación dividido entre el número de los períodos de fraccionamiento sea mayor que 2. No obstante, como excepción, se prevé solo para el caso de indemnizaciones por extinción de la relación laboral que se puedan reducir si el fraccionamiento se produce cumpliendo los requisitos que se establezcan reglamentariamente.
- ✓ Los rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años (no es el caso de los obtenidos de forma notoriamente irregular) no se podrán reducir si el contribuyente hubiera obtenido rendimientos con esta generación y los hubiera reducido en los cinco períodos impositivos anteriores.
- ✓ Desaparece el límite especial de la base para aplicar la reducción en el caso de opciones sobre acciones.
- ✓ Por norma transitoria se sigue sin aplicar el límite especial establecido, para indemnizaciones por extinción de relaciones mercantiles, para las producidas antes de 01-01-13.
- ✓ En el caso de extinciones de relaciones anteriores a 01-08-14, podrán aplicar la reducción por irregularidad (al exceso sobre la indemnización exenta) si se cobra de manera fraccionada, siempre que se cumpla con la regla del cociente mayor de 2 que hemos visto. Igualmente, los rendimientos

irregulares distintos a las indemnizaciones mencionadas percibidos de manera fraccionada a partir de 01-01-15 pueden seguir aplicando la reducción si cumplen el requisito del cociente.

- ✓ Cuando se ejerciten opciones de compra de acciones por los trabajadores, concedidas antes de 01-01-15, después de dicha fecha, siempre que hubieran transcurrido más de 2 años y no se concedieron anualmente, podrán aplicar la reducción por irregularidad aunque el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, si bien aplicando el límite especial para las opciones sobre acciones en función del salario medio de los declarantes de renta que está vigente ahora.

2.4. Rendimientos del trabajo

Gastos deducibles

- ✓ La reducción de los rendimientos del trabajo se suprime con carácter general, pero se establece un importe de 2.000 euros de gastos sin justificación (otros 2.000 más si son trabajadores con movilidad geográfica), sin que por este concepto pueda llegarse a un rendimiento neto negativo. Las personas discapacitadas que sean trabajadores activos podrán deducir otros 3.500 euros, y 7.750 euros si además necesitan ayuda de terceras personas, tienen movilidad reducida o el grado de discapacidad supera el 65%. Desaparece la reducción para los trabajadores activos mayores de 65 años.
- ✓ En caso de trabajadores que hubieran tenido derecho a aplicar en 2014 la reducción por movilidad geográfica y les corresponda aplicarla también en el ejercicio siguiente, por norma transitoria podrán hacerlo en 2015 conforme a la norma vigente en la actualidad.

Reducción

Solo podrán aplicarla los contribuyentes con rendimientos netos inferiores a 14.450 euros y será de 3.700 euros para los que tengan rendimientos netos de hasta 11.250 euros, siendo decreciente hasta los rendimientos de 14.450 euros.

Rendimientos de trabajo en especie que no tributan

Si se aprueba el Proyecto en los términos actuales, dejarán de estar exentos los rendimientos del trabajo en especie que consisten en la entrega gratuita de acciones de la empresa a los trabajadores.

Valoración de la cesión de vivienda propiedad del pagador

Como con la norma vigente, la valoración será, en general del 10% del valor catastral, y se aplicará el 5% cuando el valor haya sido revisado y haya entrado en vigor el nuevo valor en el período impositivo o en los 10 anteriores (ahora es cuando se revisó a partir de 01-01-94).

Valoración de la cesión de uso de vehículos

Cuando la empresa ceda el uso del vehículo al trabajador, se seguirá valorando igual que con la norma actual, pero si se cede un vehículo considerado eficiente energéticamente, dicha valoración se podrá reducir hasta en un 30%, según los términos que se concreten en desarrollo reglamentario. Si se aplicara la norma de valoración prevista para empresas dedicadas al automóvil, también se podrá producir la reducción anterior.

2.5. Rendimientos del capital inmobiliario e imputación de rentas inmobiliarias

Rendimiento neto de arrendamiento de viviendas

El porcentaje general de reducción del rendimiento neto se mantiene en el 60% (en el Anteproyecto se preveía rebajarlo al 50%), suprimiéndose la reducción del 100% aplicable al alquiler de vivienda a jóvenes. Además, desaparece el régimen transitorio del alquiler de vivienda a jóvenes. Por lo tanto, un propietario

de vivienda, con un inquilino menor de 35 años antes de 2011 y que a pesar de ser ya mayor de 30 venía reduciéndose al 100%, tras la reforma tendrá que aplicar la reducción del 60% como cualquier otro.

Imputación de rentas inmobiliarias

Hasta ahora se venía imputando la renta al 2% en general y al 1,1% si el valor catastral del inmueble había sido revisado y entrado en vigor el nuevo con posterioridad al 01-01-94. Desde 2015, este porcentaje del 1,1% se aplicará si ha entrado en vigor el revisado en el propio ejercicio de declaración o en los 10 anteriores.

2.6. Rendimientos del capital mobiliario

Distribución de la prima de emisión de acciones

Si se distribuye la prima de emisión en una sociedad cotizada, todo sigue como en la norma vigente, el importe recibido minorará el valor de la cartera hasta su anulación y el exceso tributa como rendimiento del capital mobiliario. A partir de 01-01-15, si se distribuye la prima de una entidad que no cotiza, el socio tendrá que tributar por el importe que perciba o por el valor de mercado del bien o derecho recibido con el límite de la diferencia entre el importe de los fondos propios según el balance del último ejercicio cerrado antes de la distribución y su valor de adquisición. Para calcular los fondos propios habría que restar los beneficios repartidos desde la fecha del balance hasta la distribución de la prima y las reservas indisponibles generadas después de la adquisición de la participación. Si se percibiera más, el resto minorará el valor de las acciones.

Planes de ahorro a largo plazo

- ✓ Son contratos entre el contribuyente con una entidad aseguradora, Seguros Individuales de Ahorro a Largo Plazo (SIALP), o con una entidad de crédito, Cuentas Individuales de Ahorro a Largo Plazo (CIALP), en los que el contribuyente aporta un máximo anual de 5.000 euros, solo puede rescatar en forma de capital y se le garantiza recuperar, como mínimo el 85% de las aportaciones.
- ✓ El beneficio de estos productos de ahorros, si el importe se recupera transcurridos un mínimo de 5 años desde la primera aportación, es la exención de los rendimientos que se hayan producido. Si se producen rendimientos negativos, durante el plazo o a la extinción, no se pueden imputar hasta el período de la extinción y en la cuantía que exceda de los rendimientos exentos.
- ✓ Con norma reglamentaria se desarrollará la forma de movilización entre SIALP o entre CIALP.
- ✓ La entidad aseguradora o de crédito deberá retener al tipo establecido para los rendimientos del capital mobiliario si se incumple el plazo de recuperación de los fondos.

Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS)

- ✓ En el Proyecto se establece una disminución del plazo de mantenimiento de estos productos (desde la primera aportación hasta la constitución de la renta vitalicia), de 10 a 5 años, para que se tenga derecho a la exención. Esto se aplicará a los PIAS formalizados antes de 01-01-15.
- ✓ Se da la posibilidad de transformar los seguros de vida, formalizados antes de 01-01-07, en los que el contratante, asegurado y beneficiario sean el propio contribuyente, en PIAS, siempre que no se haya superado el límite máximo de 8.000 euros/año de primas y de importe acumulado de 240.000 euros, habiendo transcurrido al menos 5 años desde el pago de la primera prima.

Compensación de rendimientos del capital mobiliario

Desaparecen ya para 2015 las compensaciones que podían aplicar los perceptores de rendimientos del capital mobiliario por cesión de capitales a terceros y de productos de seguro contratados antes del 20-01-06 si tenían que tributar más con la ley 35/2006 que con la anterior.

Otras modificaciones

- ✓ Se afina la cuantificación del rendimiento percibido por productos de seguro cuando el contrato combina contingencias de supervivencia con fallecimiento o incapacidad.
- ✓ Se aclara que en el caso de donación de activos representativos de deuda, el donante no pueda computarse el rendimiento del capital mobiliario negativo.
- ✓ Las rentas percibidas por el acreedor hipotecario, cuando se produce la incapacidad del asegurado propietario de la vivienda, para amortizar el préstamo, tendrán el mismo tratamiento que si el beneficiario hubiera sido el mismo contribuyente, esto es, rendimientos del capital mobiliario. Hasta ahora la Dirección General de Tributos interpretaba que constituía una ganancia patrimonial para la persona física.

2.7. Rendimientos de actividades económicas

Definición de rendimientos íntegros de actividades económicas

- ✓ Para intentar dar seguridad en la calificación de los rendimientos obtenidos por los socios procedentes de la entidad en la que participan, que tantos problemas ha causado desde hace algunos años, en el caso de socios de entidades que realicen actividades profesionales, los rendimientos se calificarán como procedentes de una actividad profesional si el socio está incluido en el régimen especial de trabajadores autónomos.
- ✓ Para que el arrendamiento de inmuebles se considere actividad económica, se exigirá, como ahora, que para la ordenación de medios se utilice una persona con contrato laboral y a jornada completa, suprimiéndose el requisito del local. Sin embargo, sigue sin aclararse si se trata de un requisito necesario y suficiente o solo necesario pero no suficiente.

Estimación Directa

- ✓ Ya se determinen los rendimientos en el régimen normal o en la modalidad simplificada, a estos empresarios o profesionales les son de aplicación las modificaciones que se producen en el Impuesto sobre Sociedades como la limitación de la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes al 1% del importe neto de la cifra de negocios, la no deducibilidad del deterioro de determinados activos afectos como inmuebles, intangibles o inversiones inmobiliarias o, en el caso de la estimación directa normal, la nueva tabla de amortización.
- ✓ En el régimen de estimación directa simplificada el importe máximo de los gastos deducibles que incluya los de difícil justificación se limita a un máximo de 2.000 euros.

Estimación objetiva (modificaciones aplicables a partir de 2016, no en 2015)

- ✓ Magnitudes generales de corte:
 - No podrán aplicar este método cuando el volumen de rendimientos íntegros del año anterior (en 2016 tomaremos los de 2015) sume (excepto agrícolas, ganaderas y forestales), para el conjunto de actividades económicas, más de 150.000 euros (ahora 450.000), computándose todas las operaciones, tengan o no que emitir factura. Además, también se expulsa del régimen al empresario que supere el año anterior los 75.000 euros de rendimientos íntegros por operaciones realizadas a empresarios y profesionales en las que esté obligado a emitir factura.
 - En el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales el importe de ingresos será de 200.000 euros (ahora 300.000).
 - El volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior no supere 150.000 euros (300.000 ahora).
- ✓ Actividades que no podrán aplicar el régimen: se prevé que en 2016 la Orden Ministerial que desarrolle el método ya no incluya a las actividades de las divisiones 3, 4 y 5 de las tarifas del IAE a las que se retienen los ingresos (fabricación, producción y construcción).
- ✓ Magnitudes específicas de corte: la Orden Ministerial para 2016 las reducirá.

Reducciones

- ✓ Se adapta la cuantificación del rendimiento neto de los autónomos dependientes a los cambios producidos en los rendimientos del trabajo en cuanto a la sustitución de la reducción por 2.000 euros de gastos y a la aplicación de la reducción solo para rendimientos netos inferiores a 14.450 euros.
- ✓ A estos autónomos se les permite la aplicación de lo anterior aunque perciban en el ejercicio prestaciones por desempleo si no superan 4.000 euros, aunque no podrán ejercer actividad económica a través de una entidad en régimen de atribución.
- ✓ Los empresarios y profesionales con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad económica, que no puedan aplicar los gastos y la reducción de los autónomos dependientes, por no cumplir los requisitos para ello, se les permite aplicar una reducción de 1.620 euros, decreciendo entre 8.000 y 12.000 euros.

2.8. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Ganancias que no tributan

- ✓ Se aclara que no se tributará en la extinción del régimen matrimonial tampoco cuando se producen compensaciones entre cónyuges por imposición legal o judicial y que, naturalmente, el cónyuge que paga no puede reducir su base por esa compensación.
- ✓ Dación en pago (por el Real Decreto-ley 8/2014 con efectos desde 01-01-14): se declaran exentas las ganancias que se pongan de manifiesto cuando se produzca la dación en pago (también ejecuciones hipotecarias o notariales) de la vivienda habitual del deudor o de su garante para cancelar deudas garantizadas con hipoteca sobre la misma, siempre que el crédito haya sido concedido por entidad bancaria o similar, si el propietario no tiene bienes o derechos suficientes para pagar. Hasta ahora solo se eximía de tributación en caso de dación en pago por contribuyentes que se encuentren en el nivel de exclusión social.
- ✓ Se pueden excluir de gravamen las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales de personas mayores de 65 años si con el producto se constituye una renta vitalicia asegurada a su favor, en el plazo máximo de 6 meses, siendo el máximo importe que se puede destinar a constituir dicha renta de 240.000 euros.

Reducción de capital con devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos

Hasta ahora, en todo caso, reducía el valor de adquisición de la cartera y solo el exceso tributaba como rendimiento del capital mobiliario. Con la reforma, si se trata de reducción de capital en una entidad que no cotiza, al igual que lo que se prevé para la prima de emisión, el importe recibido tributa como rendimiento del capital mobiliario, con el límite del incremento proporcional de los fondos propios entre el último ejercicio cerrado antes de la reducción y el valor de adquisición. El exceso reducirá el valor de adquisición de las participaciones.

Transmisión de derechos de suscripción de acciones cotizadas

Hasta ahora, el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción de acciones que cotizan reduce el valor de adquisición de estos valores, mientras que si proceden de valores que no cotizan tributan como ganancia patrimonial.

Según la reforma proyectada, también la venta de derechos de suscripción de acciones cotizadas tributará como ganancia patrimonial.

Cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial

- ✓ Se suprimen los coeficientes de abatimiento que reducen, desde la fecha de adquisición hasta el 20-01-2006, las ganancias patrimoniales de todo tipo de bienes y derechos adquiridos antes de 31-12-94.

- ✓ Se suprimen los coeficientes de corrección monetaria que incrementan el valor de adquisición de los inmuebles, según la fecha en que se adquirieron, y que aprueba la Ley de Presupuestos de cada ejercicio.
- ✓ Para la transmisión de licencias del taxi, que hasta ahora tenían una norma especial por la que se reducía la ganancia obtenida en la misma siempre que la transmisión se efectuase por determinados motivos o a familiares, a partir de 1 de enero de 2015 esa reducción ya solo se aplicará a la parte proporcional de la ganancia patrimonial producida desde la adquisición hasta el 31-12-2014, tributando por el resto.

2.9. Integración y compensación de rentas

Renta del ahorro

Formarán parte de la renta del ahorro, como ahora, por un lado, los rendimientos típicos del capital mobiliario (con excepción de los procedentes del arrendamientos de negocios, minas, propiedad intelectual, etc.) y, por otro lado, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en transmisiones.

Por lo tanto, desaparecerá la distinción entre ganancias generadas hasta en un año y en más.

Compensación dentro de la base del ahorro

- ✓ Si de la suma de rendimientos positivos y negativos resulta un saldo negativo, podrá compensarse en el año con el positivo de compensar ganancias y pérdidas patrimoniales, con el máximo del 25% de este último.
- ✓ Si de la suma de ganancias y pérdidas patrimoniales resulta un saldo negativo, podrá compensarse con el saldo positivo de los rendimientos del capital mobiliario, con el límite del 25% de este último.
- ✓ En ambos casos, el exceso de dicho límite que quede pendiente, podrá compensarse en los 4 ejercicios siguientes de la misma manera.
- ✓ Durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017 esta compensación entre los dos grupos de rentas de la base del ahorro estará limitada, en lugar de al porcentaje mencionado del 25%, al 10, 15 y 20% respectivamente.
- ✓ Los saldos negativos restantes después de compensar rendimientos del capital mobiliario positivos y negativos y los negativos resultantes de compensar ganancias y pérdidas patrimoniales que van a la renta del ahorro de los años 2011 a 2014, pendientes de compensación el 01-01-15, siguen compensándose con la norma vigente en 2014 (sin comunicación entre ambos compartimentos).
- ✓ Las pérdidas derivadas de transmisiones y generadas en menos de un año, en 2011 y 2012, que estaban pendientes de compensación a 01-01-13 y aún no se hayan compensado, podrán compensarse con el saldo positivo de ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de 2015 y siguientes.
- ✓ Las pérdidas derivadas de transmisiones con más de un año de generación, pendientes a 31-12-14, podrán compensarse con las de esta naturaleza de los años siguientes, independientemente del plazo de generación.
- ✓ Las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones patrimoniales, con generación de hasta un año, de 2013 y 2014, que queden pendientes a 01-01-15, se pueden compensar con ganancias derivadas de transmisiones generadas en 2015 y siguientes.

Compensación dentro de la base general

- ✓ El saldo negativo de integrar ganancias y pérdidas que no derivan de transmisiones puede restarse del saldo positivo de los rendimientos que van a la base general con un máximo del 25% de estos (ahora solo un 10%).
- ✓ Las pérdidas patrimoniales que no proceden de transmisiones de 2011 y 2012, pendientes de compensación a 31-12-13, se siguen compensando como antes, con ganancias que no provengan de transmisiones y, lo que no se pueda, con rendimientos de la base general, pero con el límite del 25% de estos (ahora solo el 10%).
- ✓ Norma especial para participaciones preferentes, deuda subordinada y valores recibidos por operaciones de recompra o canje de los anteriores (por el Real Decreto-ley 8/2014):

- Los rendimientos del capital mobiliario negativos generados antes de 01-01-15 por el canje o conversión de preferentes o deuda subordinada, se podrán compensar con el saldo positivo resultante de compensar entre sí ganancias y pérdidas patrimoniales provenientes de transmisiones. Asimismo, el saldo negativo resultante de compensar pérdidas con ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones que provengan de esos productos financieros o de los recibidos por su canje, podrán compensarse con rendimientos positivos de rendimientos del capital mobiliario. El saldo negativo resultante en ambos supuestos podrá trasladarse a los 4 ejercicios siguientes.
- Si de 2010, 2011, 2012 y 2013 se arrastran saldos negativos provenientes de esos productos financieros o de los valores por los que se canjearon, que se encuentren pendientes de compensar a 01-01-14, se podrán compensar en los mismos términos: rendimientos negativos con saldo de ganancias de transmisiones, y saldo de pérdidas de estos productos con rendimientos positivos del capital mobiliario (siempre que no se haya pasado el plazo de 4 años).
- En 2014, si después de la compensación de los párrafos anteriores aún quedase saldo negativo, también podrá compensarse con el saldo positivo de ganancias patrimoniales de la renta general, hasta el límite del mismo que corresponda con ganancias que procedan de transmisiones (las generadas hasta en un año).

2.10. Reducciones de la base imponible

- ✓ A partir de 01-01-15 ya no se puede reducir la imponible por las cuotas pagadas a partidos políticos, pasando este beneficio fiscal a ser una deducción en cuota por donativos.
- ✓ Primas pagadas a seguros privados de dependencia del contribuyente o de sus familiares: se reduce el límite de las aportaciones máximas por contribuyente de 10.000 a 8.000 euros.
- ✓ Aportaciones a sistemas de previsión social (planes de pensiones, de previsión asegurados, etc.):
 - Se incrementa la aportación a los sistemas de previsión social del cónyuge, que obtenga rendimientos del trabajo o de actividades económicas inferiores a 8.000 euros, de 2.000 a 2.500 euros.
 - En las aportaciones a los sistemas de previsión social del propio contribuyente se suprimen las diferencias por edad del contribuyente, el límite relativo sobre suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades se fija en el 30% y el absoluto se rebaja a 8.000 euros anuales.
- ✓ Los partícipes de sistemas de previsión social podrán disponer de los derechos consolidados, además de en casos de desempleo de larga duración o de enfermedad grave, en la parte correspondiente a aportaciones realizadas con al menos 10 años de antigüedad. Hay que tener en cuenta que a estos efectos no se computarán las aportaciones realizadas antes de 01-01-15 y que, a partir de 01-01-25 ya se podrán hacer efectivos los derechos consolidados a 31-12-14.

2.11. Mínimos personales y familiares

Se incrementan los mínimos personales y familiares, si bien el efecto se ve atenuado al llevarlos a una tarifa más reducida, siendo este efecto más acusado en 2016 que en 2015, por ser la tarifa inferior en este año. En general, el importe de los mínimos que ahora inciden como una deducción en cuota del 24,75% de su importe, en 2015 lo harán como una deducción del 20% y en 2016 del 19% de los mismos, aunque esto puede variar por las tarifas de cada Comunidad Autónoma y por los Mínimos que, en su caso, regule cada una de ellas.

Resumimos en el siguiente cuadro los vigentes en 2014 y los de 2015 y siguientes:

	2014	2015
Mínimo personal	5.151	5.550
> 65 años o ascendiente > 75 años/discapacitado	918	1.150
> 75 años o ascendiente > 75 años	2.040	2.550
Primer hijo	1.836	2.400

Segundo hijo	2.040	2.700
Tercer hijo	3.672	4.000
Cuarto hijo y siguientes	4.182	4.500
Por cada hijo < 3 años	2.244	2.800
Descendiente fallecido	1.836	2.400
Ascendiente fallecido		1.150
Discapacidad < 65%	2.316	3.000
Discapacidad < 65% y movilidad reducida	4.632	6.000
Discapacidad > 65%	9.354	12.000
Incremento por anualidades por alimentos	1.600	1.980

2.12. Anualidades por alimentos a los hijos

Cuando se satisfagan estas a hijos que no den derecho al cómputo del mínimo por descendientes, por decisión judicial, se sigue llevando a las tarifas ese importe por separado del resto de rentas y se incrementa la minoración por los mínimos personales y familiares pasando el importe de la misma de los 1.600 euros actuales a 1.980.

2.13. Tarifas

Sobre base liquidable general

La tarifa que aquí reflejamos es la que resultaría si la Comunidad Autónoma establece una igual a la Estatal, que coincide con la que se aplicará, en general, para calcular las retenciones sobre los rendimientos netos del trabajo:

Tarifa para 2015:

Base para calcular el tipo de retención - Hasta euros	Cuota de retención - Euros	Resto base para calcular el tipo de retención - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	20,00
12.450,00	2.490,00	7.750,00	25,00
20.200,00	4.427,50	13.800,00	31,00
34.000,00	8.705,50	26.0000,00	39,00
60.000,00	18.845,50	En adelante	47,00

Tarifa para 2016:

Base para calcular el tipo de retención - Hasta euros	Cuota de retención - Euros	Resto base para calcular el tipo de retención - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	En adelante	45,00

Sobre base liquidable del ahorro

Tarifa para 2015:

Base liquidable del ahorro — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable del ahorro — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0	0	6.000	20
6.000,00	1.200	44.000	22
50.000,00	10.880	En adelante	24

Tarifa para 2016:

Parte la base liquidable — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

2.14. Deduciones

- ✓ Deducciones por cuenta ahorro-empresa y por alquiler: se suprimen. No obstante, los inquilinos con contrato de arrendamiento anterior a 01-01-15 que hubieran satisfecho cantidades por alquiler con anterioridad a dicha fecha y hubieran tendido derecho a aplicarla, podrán seguir haciéndolo en las condiciones establecidas en la norma actual.
- ✓ Deducción por inversión de beneficios: se mantiene para empresarios de reducida dimensión (en Sociedades se suprime), si bien los porcentajes del 10 y del 5% pasarán a ser de 5 y 2,5% respectivamente.
- ✓ Deducciones por donativos:
 - Se añade la deducción del 20% de aportaciones a partidos políticos, con una base máxima de 600 euros anuales.
 - Se suprime la deducción del 10% de las cantidades donadas a fundaciones y asociaciones que no tributan por el régimen especial de la Ley 49/2002.

- Se incrementan los porcentajes de deducción a instituciones beneficiarias del mecenazgo premiando las deducciones pequeñas y recurrentes, incrementado, cuando menos, el porcentaje de deducción del 25 al 27% en 2015 y al 30% en 2016, siendo estos porcentajes del 50 y 75% sobre los primeros 150 euros de donación en 2015 y 2016, respectivamente.
- ✓ Deducción de 400 euros: esta deducción que podían aplicar determinados contribuyentes con rentas bajas desaparece.
- ✓ Nuevos impuestos negativos: además de la deducción por maternidad, se establecen minoraciones a la cuota diferencial (se podrán cobrar sin haber tenido retenciones por ese importe e incluso de forma anticipada) por las siguientes circunstancias: por cada descendiente discapacitado con derecho a aplicar el mínimo por descendientes por él (1.200 euros/año), por cada ascendiente discapacitado (1.200 euros) y, por ser un ascendiente o un hermano huérfano de padre y madre que forma parte de una familia numerosa (1.200 euros en general, 2.400 euros si es de categoría especial).

2.15. Regímenes especiales

Transparencia fiscal internacional

El régimen sufre una profunda modificación. Entre las novedades se pueden destacar que habrán de imputar en su IRPF la renta total obtenida por la entidad no residente si esta no dispone de una organización de medios materiales y humanos, lo cual no se aplica si acredita que las operaciones se realizan con los medios existentes en una entidad no residente del mismo grupo o cuando esa operativa responda a motivos económicos válidos. Se entiende por renta total la base imponible resultante de aplicar los criterios establecidos en el Impuesto sobre Sociedades.

No se imputan los dividendos y rentas originadas por la transmisión de participaciones cuando la entidad posea un mínimo del 5% en la filial y un mantenimiento de dicha posesión de al menos un año (entidades holding) si se dispone de organización para dirigir y gestionar la participación y las participadas no son patrimoniales.

Se establece un porcentaje mínimo del 15% de la renta total obtenida por debajo del cual no se imputan determinadas rentas pasivas.

No se aplicará el régimen si la entidad es residente en otro Estado de la UE, siempre que se pueda acreditar la realización de actividades económicas y motivos económicos válidos o se trate de una Institución de Inversión Colectiva que no radique en un paraíso, estando constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la UE.

Régimen fiscal de impatriados

- ✓ Ámbito subjetivo de aplicación, se excluirá a los deportistas profesionales y se incluirán a los administradores de entidades con participación menor del 25%.
- ✓ Requisitos: deja de tener incidencia dónde se realizan los trabajos y para quién, eliminándose la limitación de 600.000 euros de retribuciones previsibles en cada período impositivo.
- ✓ Tributación: todos los rendimientos del trabajo se entienden obtenidos en territorio español. Los rendimientos del ahorro tributan a una tarifa como la que hemos visto para el resto de contribuyentes, y el resto de rentas acumuladas a una tarifa del 24% hasta 600.000 euros y del 45% de ahí en adelante (en 2015 esos tipos serán del 24 y 47% respectivamente).
- ✓ Las retenciones de los rendimientos del trabajo se practicarán al 24% hasta 600.000 euros, y al 45% para el exceso sobre dicha cifra (47% en 2015).
- ✓ Se regula un régimen transitorio por el que los contribuyentes desplazados antes de 01-01-15 podrán optar por el régimen vigente antes de dicha fecha, aplicando los tipos del IRNR vigentes a 31-12-14, siendo necesario para ello que ejerciten la opción en la declaración correspondiente a 2015. En consecuencia, los deportistas profesionales desplazados antes 01-01-15 pueden seguir aplicando el régimen.

Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

- ✓ **Ámbito subjetivo:** contribuyentes que dejen de serlo por cambio de residencia, cuando hubieran sido contribuyentes por lo menos en 10 de los 15 años anteriores al que deba declararse por este impuesto (en Anteproyecto era en al menos 5 años de los 10 anteriores), si el valor de mercado de las acciones o participaciones titularidad del contribuyente excede de 4.000.000 de euros o, en caso de no llegar a esa cifra, el valor de las acciones o participaciones en las que tenga un porcentaje superior al 25% sume más de 1.000.000 de euros (si entra en la el régimen por estas últimas, solo debe tributar por la ganancia de estas).
- ✓ **Ganancia patrimonial imputable:** la diferencia positiva entre el valor de mercado de los valores, en la fecha de devengo del último período que deba tributar por el IRPF, y su valor de adquisición. Si las acciones o participaciones cotizan, se tomará como valor de mercado el de cotización y, si no cotizan, el mayor del patrimonio neto que les corresponda en el último ejercicio cerrado antes de devengo del impuesto, y el que resulte de capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los 3 últimos ejercicios cerrados. Si se trata de acciones o participaciones en IIC, se valoran por el valor liquidativo.
- ✓ Se puede solicitar aplazamiento en caso de desplazamiento laboral, por un máximo de 5 años.
- ✓ En caso de que un desplazado vuelva a ser residente y no haya vendido todo o parte de los valores, podrá solicitar devolución de ingresos indebidos.
- ✓ Si el traslado se produce a otro Estado de la UE o del Espacio Económico Europeo con el que exista efectivo intercambio de información, podrá optar por tributar solo cuando transmita las participaciones o pierda la condición de residente en ese Estado. Para ello debe comunicar dicha opción, la ganancia, el nuevo domicilio, los cambios de domicilio subsiguientes y, si esto no se produce, habrá de tributar.

Régimen de atribución de rentas

- ✓ Como en 2016 las sociedades civiles que tengan objeto mercantil, que vienen tributando en régimen de atribución, pasarán a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, a los socios de las mismas se les da la opción de disolverse, si adoptan el acuerdo en los primeros 6 meses de 2016, con un régimen especial de diferimiento.
- ✓ Los socios de las entidades que a partir de 01-01-16 pasen a tributar por Sociedades, que tengan pendientes de aplicar saldos de deducciones por incentivos a la actividad económica, podrán seguir deduciéndolos en los mismos términos que venían haciéndolo.

2.16. Límite de la obligación de declarar

Se incrementa el límite cuando se obtienen rentas de más de un pagador, de 11.200 a 12.000 euros.

2.17. Retenciones

Sobre rendimientos del trabajo

- ✓ La percepción anual de rendimientos del trabajo máxima sobre la que no existe obligación de retener será de 12.000 euros, en lugar de los 11.200 actuales.
- ✓ La escala aplicable es la que hemos reflejado en el apartado de tarifas.
- ✓ Se suprime el redondeo para calcular el tipo de retención.
- ✓ El rendimiento neto de las retribuciones a administradores y miembros de Consejos de Administración será del 37% en 2015 y del 35% en 2016. Si los rendimientos proceden de entidades con importe neto de la cifra de negocios menor de 100.000 euros, el porcentaje será del 20% en 2015 y del 19% en 2016.

Sobre rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales

- ✓ En rendimientos del capital mobiliario y en ganancias patrimoniales provenientes de la transmisión de participaciones en IIC (así como en arrendamiento de inmuebles) se aplicará el 20% en 2015 y el 19% en 2016.
- ✓ También a los importes percibidos por la transmisión de derechos de suscripción se les aplicará el 20% en 2015 y el 19% en 2016.

Sobre rendimientos de actividades económicas

- ✓ El porcentaje de retención sobre rendimientos de actividades profesionales será del 20% en 2015 y del 19% en 2016. No obstante, con efectos desde el 05-07-14, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2014, dicho porcentaje será del 15% cuando se trate de actividades con un volumen de rendimientos íntegros, en el ejercicio inmediato anterior, inferior a 12.000 euros. Sin embargo, como el Real Decreto-ley 8/2014 recientemente publicado estableció un tipo del 15% para rendimientos de actividades económicas con un volumen de ingresos íntegros inferior a 15.000 euros y represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en ese ejercicio.

3. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

3.1. Exenciones de los beneficios distribuidos por filiales nacionales de no residentes

Exención de los beneficios distribuidos por filiales nacionales de entidades no residentes.

- ✓ Además de una participación mínima del 5%, para ser matriz se permite, de forma alternativa un valor de adquisición de las participaciones superior a 20 millones de euros.
- ✓ También se permite que el período de tenencia de la participación (de 1 año) pueda ser cumplido, en lugar de por la propia matriz, por otra entidad del grupo.
- ✓ Se suprime la posibilidad de cumplir el requisito del porcentaje con un 3% si ese menor porcentaje es consecuencia de una operación de reestructuración.
- ✓ Para la aplicación de la exención a beneficios distribuidos a entidades o establecimientos permanentes establecidos en el Espacio Económico Europeo (EEE) se exige que se tenga un efectivo intercambio de información con ese Estado, en lugar de la existencia de convenio con cláusula de intercambio.

Exención por dividendos

Se suprime la exención de los primeros 1.500 euros de dividendos en consonancia con lo proyectado en el IRPF.

3.2. Rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes (EP)

Rentas de EP's que cesan o que trasladan al extranjero elementos patrimoniales

En estos casos habrán de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos y sus valores contables. En este último caso, si los elementos se transfieren a otro Estado de la UE o a uno del EEE con el que exista intercambio efectivo de información, el pago de la deuda tributaria se podrá aplazar.

Tipo aplicable a los EP's de no residentes

Se aplicarán los correspondientes del Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto en general el 28% en 2015 y el 25% en 2016.

Gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un EP

Se dan reglas para la deducción de gastos estimados por las operaciones realizadas por un EP con su casa central en el extranjero cuando lo permita el Convenio y prevé la aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las operaciones del EP con la casa central o con EP's situados fuera de España.

3.3. Rentas obtenidas sin establecimiento permanente

- ✓ Si un contribuyente tiene que tributar como no residente y antes perdió la residencia en España tributando por la ganancia por cambio de residencia, correspondiente a acciones o participaciones, según la modificación proyectada en el IRPF, se prevé que en el IRNR tribute solo por la diferencia entre el valor de transmisión y el de mercado que se tuvo en cuenta cuando pasó a residir en el extranjero.
- ✓ El tipo de gravamen pasa a ser, en general del 24%, en lugar del 24,75% que se aplica actualmente, y, para residentes en un Estado de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información, solo el 19% (en 2015 el 20%).
- ✓ Los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE o en uno del EEE cuando exista efectivo intercambio de información, podrán excluir de gravamen las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual, siempre que el importe obtenido se reinvierta en otra vivienda habitual. No obstante, se deberá retener si la reinversión no se ha producido antes de la transmisión de la vivienda antigua.
- ✓ Se abre una nueva posibilidad al no residente de tributar por el IRPF cuando obtiene unas pequeñas rentas en nuestro país y en el de residencia, habiendo tributado por el IRNR.

3.4. Regularización de pensiones procedentes del extranjero

Contribuyentes que no hubieran declarado pensiones percibidas del extranjero que deberían haber declarado

- ✓ Pueden presentar declaraciones complementarias sin recargos, intereses de demora ni sanciones.
- ✓ Deben hacerlo en el plazo de 6 meses desde la entrada en vigor de esta ley, a partir del 01-01-15.

Contribuyentes que presentaron fuera de plazo declaraciones regularizando pensiones percibidas del extranjero antes de la entrada en vigor de esta disposición

- ✓ Se le condonarán los recargos, intereses y sanciones derivadas de las mismas

Contribuyentes con liquidaciones administrativas que no hayan adquirido firmeza por pensiones percibidas del extranjero antes de la entrada en vigor de esta disposición

- ✓ Se les condonarán los intereses de demora, las sanciones que les hubieran sido impuestas y, en su caso, el recargo de apremio.
- ✓ Si en la liquidación se regularizaron otras rentas, la condonación será proporcional a las pensiones del extranjero, salvo que el contribuyente se encuentre obligado a declarar por la inclusión de estas, en cuyo caso la condonación será total.

Contribuyentes con liquidaciones administrativas firmes por pensiones percibidas del extranjero antes de la entrada en vigor de esta disposición

- ✓ Se les condonarán los intereses de demora, las sanciones que les hubieran sido impuestas y, en su caso, el recargo de apremio.
- ✓ Para ello, los obligados tributarios deberán solicitar la condonación en el plazo de 6 meses desde la entrada en vigor de esta disposición, desde el 01-01-15.
- ✓ Al igual que en el caso anterior, la condonación será proporcional a las pensiones del extranjero, salvo que el contribuyente se encuentre obligado a declarar por la inclusión de estas, en cuyo caso la condonación será total.

3.5. Modificaciones en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones

- ✓ Se adaptan los límites financieros de las aportaciones a planes de pensiones a los límites de reducción de la base imponible que se modifican en el IRPF.
- ✓ Se establece la nueva posibilidad de disponer de los derechos consolidados de las aportaciones con 10 o más años de antigüedad.

3.6. Modificación de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal

- ✓ Se redefinen los conceptos de paraíso fiscal y de efectivo intercambio de información tributaria.

B) Breves comentarios al Proyecto de ley del Impuesto sobre Sociedades

0. Introducción

De los Anteproyectos en que se concreta la reforma del sistema tributario, este es el único que es el germen de una ley enteramente nueva que vendrá a sustituir a la antigua ley 43/1995, cuyo Texto Refundido está vigente en la actualidad.

Los cambios en este tributo son importantes y, fundamentalmente, consisten en una rebaja de tipos y en medidas de ensanchamiento de base, recortando gastos deducibles y deducciones en cuota, separándose más la base imponible del resultado contable.

A continuación resumimos las principales novedades.

1. Concepto de actividad económica

- ✓ Se incorpora a la ley el concepto de actividad económica, idéntico al del IRPF, también con la misma presunción que en ese impuesto para el arrendamiento de inmuebles (será necesario que se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa).
 - Se precisa que a los efectos de considerar si existe actividad económica se debe de tener en cuenta a todas las sociedades del grupo, entendiéndose por tal el del artículo 42 del Código de Comercio (CdC). Por lo tanto, se viene a poner en la ley el criterio de la Dirección General de Tributos, que el TEAC no consideró adecuado a la norma vigente, de que basta que una sociedad del grupo tenga la persona empleada para que en otra sociedad del mismo pueda entenderse que se realiza el arrendamiento de inmuebles como actividad económica.

- ✓ En el Proyecto de ley enviado al Parlamento se incorpora el concepto de “entidad patrimonial” que se va a utilizar en varios preceptos para negarles determinados beneficios fiscales. Será entidad patrimonial (y que, por lo tanto no realiza actividad económica): aquella en que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas.
 - La valoración de los elementos será la que se deduzca del balance sin que se computen el dinero o los derechos de crédito que procedan de la transmisión de elementos afectos que se hayan realizado en el período o en los dos anteriores.
 - Tampoco se computan como valores los que se posean por cumplimiento de obligaciones normativas, los de sociedades de valores para desarrollar su actividad o las participaciones de al menos un 5%, mantenidos un mínimo de un año, para dirigir y gestionar la participación, de sociedades que no sean patrimoniales y teniendo medios personales y materiales.
 - Este concepto no coincide totalmente con el recogido en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, de “entidad que tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario”

2. Sujeto pasivo versus contribuyente

Se abandona la denominación de sujetos pasivos para las entidades que tributan por este impuesto, pasando a denominarse contribuyentes.

3. Entidades en régimen de atribución de rentas

Las sociedades civiles con objeto mercantil pasarán en 2016 a tributar por este impuesto. Si los socios son personas físicas, pueden acogerse, tomando el acuerdo de disolución con liquidación, al régimen especial de diferimiento impositivo previsto en el Anteproyecto de ley de modificación del Impuesto sobre la Renta.

4. Exenciones

Se reconoce en la ley del Impuesto la exención de determinadas Agencias Estatales, así como del Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

5. Imputación temporal

Operaciones a plazos

- ✓ A diferencia de la norma vigente, ya no se circunscribe la aplicación de esta regla especial de imputación a ventas y ejecuciones de obra, por lo que será aplicable a cualquier operación en que el devengo y el vencimiento del último o único plazo estén distanciados en más de 1 año.
- ✓ La imputación de las rentas de cada plazo habrá de hacerse proporcionalmente cuando este sea exigible, y no cuando se produzca su cobro, como en la norma vigente.
- ✓ Se prevé para las operaciones a plazo realizadas en períodos iniciados antes de 01-01-15 que se integren conforme a la norma vigente en la actualidad.

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

En la actualidad, si al transmitir un elemento se ha producido una pérdida, la misma revierte si se adquiere dicho elemento en los 6 meses siguientes. Con la norma proyectada revertirá cualquiera que sea el plazo que medie entre transmisión y recompra.

Imputación de rentas negativas generadas en determinadas transmisiones

- ✓ En consonancia con las nuevas limitaciones a la deducción de los deterioros, y tal como ocurre con la norma vigente en la transmisión de acciones, cuando se transmitan elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de renta fija, a entidades del grupo (artículo 42 CdC), si se producen pérdidas no se imputarán fiscalmente hasta que el elemento salga del grupo, se dé de baja en balance, hasta que se transmita a terceros o bien la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.
- ✓ Cuando se trate de transmisión de acciones o participaciones, la regla ya era la misma, pero se proyecta que la pérdida, que se ha de imputar cuando sean transmitidas a un tercero, se rebaje en las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión, salvo que el contribuyente pruebe que esas rentas tributaron, como poco, a un tipo del 10%. Esto también se aplica a transmisiones de UTE's situadas en el extranjero.
- ✓ La misma previsión que la de las acciones se hace para la transmisión con pérdidas de establecimientos permanentes en el extranjero. Ya está vigente la regla de imputación de la pérdida y ahora se incorpora la minoración de la misma cuando el establecimiento se transmite fuera del grupo.

Limitación de la integración en la base imponible de determinados deterioros que han generado activos por impuestos diferidos

- ✓ Se limita la integración en base imponible de los deterioros de créditos (que fueron gasto contable pero no fiscal) por insolvencias y de las dotaciones a aportaciones de sistemas de previsión social y para prejubilaciones que, por no haber sido posible deducirlos, han generado activos por impuesto diferido, al 60% de la base imponible previa a su integración, a la reducción de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Lo no integrado por esta limitación se podrá ir integrando en los siguientes ejercicios.
- ✓ En ejercicios iniciados en 2014 la integración se hará, para grandes empresas, con la misma limitación, del 50 ó 25% de la base previa, que se hace la compensación de BIN's.

6. Amortizaciones

- ✓ Se simplifica la tabla pasando de 646 elementos a 34 y se establece con carácter general libertad de amortización para bienes de escaso valor, de hasta 300 euros de valor unitario, con un máximo de 25.000 euros anuales. Desaparecerá la norma análoga que existe en la actualidad, para pymes, con valor unitario de 601 euros y máximo anual de 12.020 euros.
- ✓ Para los elementos con coeficiente de amortización distinto al que venían aplicando, en el período impositivo iniciado a partir de 01-01-15 y siguientes se aplicará la amortización resultante de dividir

el neto fiscal existente al inicio de ese período entre los años de vida útil que le reste al elemento según las nuevas tablas.

- ✓ Cuando una entidad viniera aplicando un método diferente al lineal, y por la nueva tabla corresponda un plazo distinto de amortización, podrá optar por aplicar el método lineal en el plazo que le quede de vida útil a partir del primer período que se inicie a partir de 01-01-15.
- ✓ Estos cambios en los coeficientes de amortización se contabilizarán como un cambio en la estimación contable (implica información en memoria).

7. Deterioro

Se permitirá la deducción de algunos deterioros que no son deducibles con la norma vigente

- ✓ De los créditos adeudados por entidades de derecho público si son objeto de procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía.
- ✓ De los créditos adeudados por vinculadas si están en fase de concurso y se ha abierto la fase de liquidación (ahora solo en caso de insolvencia judicialmente reconocida, lo cual en la práctica no se llegaba a producir casi nunca).

No se permitirá la deducción de determinadas pérdidas por deterioro que ahora son deducibles

Las de los siguientes elementos: inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de renta fija (ahora no es posible deducir el deterioro de los valores de renta fija que no cotizan). Como en otros deterioros limitados, serán deducibles el momento de deducirlos dependerá de si el activo es amortizable o no. Si lo es, se deducirá a medida que se vaya amortizando o cuando se dé de baja y, si no lo es, cuando se produzca la baja.

8. Gastos no deducibles

Retribución de fondos propios

- ✓ En cuanto a la no deducibilidad de estas retribuciones, se hace la precisión de atender a la naturaleza mercantil y no a la calificación contable de los instrumentos de patrimonio, de tal forma que, por ejemplo, no serán deducibles los pagos a acciones sin voto.
- ✓ Se niega la deducibilidad a la remuneración de préstamos participativos otorgados por entidades del mismo grupo del CdC. Esta modificación no se aplicará a los préstamos otorgados antes de 20-06-14.
- ✓ La deducción de la remuneración de participaciones preferentes seguirá la normativa contable.

Atenciones a clientes

Se pone un límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios (INCEN) al importe que se puede deducir por este concepto.

Retribuciones a administradores

No se consideran liberalidades, y por lo tanto, si cumplen el resto de requisitos podrán deducirse, las retribuciones que perciban los administradores de sociedades por el desempeño de funciones de alta dirección y por otras derivadas de un contrato laboral con la entidad.

Gastos financieros

- ✓ Se establecerá una nueva limitación (límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente) a la deducibilidad de los gastos que se producen cuando se adquieren participaciones en entidades y, después, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o es objeto de una operación de reestructuración (operaciones LBO). Esta medida se toma para que la actividad de la entidad adquirida no soporte el gasto financiero de su adquisición y afectará a operaciones de reestructuración realizadas a partir del 20-06-14.
 - En este cálculo no se incluye el beneficio operativo de cualquier entidad que se fusione con ella en los 4 años posteriores a la adquisición, salvo que se aplique el régimen de reestructuración.

- Sin embargo, no se aplica ese límite especial si la adquisición se financia con un máximo de deuda del 70% del precio de adquisición. Tampoco se aplicará en los períodos siguientes si la deuda se va minorando en un 5% anual hasta alcanzar un 30% del precio de adquisición.
 - No se aplica esta nueva limitación a las operaciones de reestructuración realizadas antes de 20-06-14 ni a las realizadas a partir de dicha fecha en grupos fiscales si el período impositivo en el que se hicieron se inició antes de esa fecha.
- ✓ La limitación de los gastos financieros no se aplicará, además de a bancos y aseguradoras, como con la norma vigente, a los fondos de titulización hipotecaria y a los de titulización de activos.

Operaciones híbridas entre vinculadas

Se impide la deducción de gastos que en la vinculada no generen un ingreso que tribute, como poco, al 10%.

9. Transmisiones de inmuebles

Desparecen los coeficientes de corrección monetaria.

10. Operaciones vinculadas

Perímetro de vinculación

- ✓ Cuando se trate de vinculación socio-sociedad, el porcentaje mínimo de participación ha de ser el 25%, en lugar del 5% como en la actualidad.
- ✓ Las operaciones de la sociedad con consejeros y administradores se siguen considerando vinculadas siempre, excepto en lo atinente a la retribución por el ejercicio de sus funciones. Por lo tanto, esa parte de las retribuciones no se tienen que valorar a mercado y sí otras como las percibidas por prestaciones de servicios diferentes o en caso, por ejemplo, de compraventa de mercaderías.

Documentación exigida

- ✓ La documentación obligatoria de las operaciones vinculadas será simplificada para entidades cuyo INCN sea inferior a 45 millones de euros.
- ✓ Sin embargo, nunca se podrá simplificar la documentación de las operaciones siguientes: las realizadas por contribuyentes del IRPF que desarrollen una actividad económica en módulos si tienen una participación mínima del 25% por sí solos o con su grupo familiar, las transmisiones de negocios o inmuebles, las de valores no admitidos a cotización o las operaciones sobre intangibles.
- ✓ Aunque, como ahora, no será exigible la documentación a las operaciones entre empresas del grupo fiscal, sin embargo sí se exigirá en caso de UTE's que opten por la exención de rentas de los EP's en el extranjero.
- ✓ Se exige de documentar dichas operaciones cuando el importe de la contraprestación de las mismas no supere al año 250.000 euros con una persona o entidad, las realizadas por la AIE's, por las UTE's o por las Sociedades de Desarrollo Industrial y Regional con entidades del grupo fiscal o con sus miembros (sí en caso de UTE's acogidas a la exención de dividendos y de rentas obtenidas en transmisión de participaciones extranjeras), las de OPV's u OPA's.

Métodos de valoración

- ✓ Se siguen mencionando los 5 métodos de valoración de la norma vigente, si bien no serán prevalentes los tres primeros (precio libre comparable, coste incrementado y precio de reventa), eligiéndose entre los cinco el más adecuado.
- ✓ Si no es posible aplicar los anteriores, se permite utilizar otros generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

Norma de seguridad para sociedades de profesionales

- ✓ Para aplicarla no se exige, como ahora, que la entidad sea de reducida dimensión (ERD).
- ✓ Tampoco será preciso que el rendimiento neto previo a la deducción de las retribuciones de socios sea positivo.

- ✓ El porcentaje que las retribuciones de los socios profesionales ha de representar sobre el resultado previo a la deducción de sus retribuciones baja del 85 al 75%.
- ✓ En cuanto al importe de las retribuciones de cada socio, se disminuye su relación con la media de los salarios de los trabajadores que hagan funciones análogas a las suyas desde el doble a 1,5 veces.

Ajuste secundario

- ✓ Se incorporan a la Ley las presunciones que establecía el Reglamento (y que el Tribunal Supremo declaró que no estaban respaldadas por la ley vigente) para las diferencias entre el valor convenido por las partes y el de mercado, por la parte que no se corresponde con el porcentaje de participación en la entidad.
- ✓ Se prevé que no se le dé ese tratamiento previsto en la norma, a las rentas puestas de manifiesto por la diferente valoración, cuando las personas vinculadas se restituyan la diferencia.

Acuerdos previos de valoración

El acuerdo surtirá efectos no solo para operaciones posteriores, para el ejercicio en curso y el anterior, sino que podrá tener efectos para ejercicios anteriores no prescritos y sin liquidación firme.

Procedimiento

Desaparece del mismo la tasación pericial contradictoria.

Régimen sancionador

Se intenta clarificar el régimen de infracciones y sanciones tipificando dos tipos de infracciones:

- ✓ La falta de aportación o la aportación falsa o inexacta de la documentación específica de estas operaciones, si la Administración no realiza correcciones de valor:
 - Se califica como grave.
 - Se sanciona con multa de 1.000 euros/dato (ahora 1.500) y 10.000 por conjunto de datos (ahora 15.000), estableciéndose un límite porcentual para cualquier entidad (ahora el límite solo se establece para las ERD).
- ✓ Si se originan correcciones por la falta de aportación de la documentación, por la aportación de documentación falsa o inexacta o porque no coincida el valor de mercado con lo declarado:
 - Se califica como grave.
 - Se sanciona con el 15% de la corrección.

Efectos de la valoración de las operaciones vinculadas

El valor de mercado en Sociedades, Renta y No Residentes, salvo disposición expresa en contrario, no producirá efectos en otros impuestos ni viceversa.

11. Corrección de la doble imposición interna e internacional

Exención para evitar doble imposición de dividendos y rentas de transmisiones de participaciones

- ✓ Dividendos: son rentas percibidas por la participación en fondos propios de entidades, independientemente de su consideración contable. También tendrán esa consideración las retribuciones de préstamos participativos en entidades del grupo (ya que no tienen la consideración de gasto deducible en la pagadora). No le es aplicable la exención cuando los dividendos se satisfacen a otra entidad por la perceptora en virtud del acuerdo que tienen sobre esos valores.
 - Esta calificación de los préstamos participativos no se aplicará a los otorgados antes de 01-01-15.
 - Los préstamos de valores realizados antes de 01-01-15 seguirán tributando por la norma vigente antes de dicha fecha.
- ✓ De dividendos percibidos de entidades residentes. Requisitos:

- Requisitos: participación directa o indirecta sea $\geq 5\%$ o valor de adquisición de la participación ≥ 20 millones de euros y que la participación se haya mantenido al menos 1 año (antes de la percepción del dividendo o, en caso contrario, mantener después).
 - Si la participada es una holding en la que los dividendos y las rentas de transmisión de participaciones supongan más del 70% de sus ingresos, para aplicar la exención se han de cumplir los requisitos por la participación indirecta en las participadas por la holding.
 - Si los dividendos o rentas que percibe la holding se obtienen de 2 o más entidades, y solo en alguna de ellas se cumplen los requisitos, se podrá aplicar la exención parcialmente.
 - Nunca se aplica la exención para dividendos que sean gasto deducible en la pagadora.
- Régimen transitorio: si la adquisición de las participaciones se produjo en períodos impositivos iniciados antes de 01-01-15, la distribución de dividendos en principio tendrá derecho a la exención. Sin embargo, la distribución de beneficios acumulados o de plusvalías tácitas generadas antes de la adquisición de la participación no se considera renta y minorará el valor de adquisición de la participación, dando derecho a la aplicación de una deducción del 100% de la cuota originada por los mismos si se cumple lo siguiente:
 - Se pruebe la tributación en este impuesto de las entidades propietarias de la participación y que las rentas no se han beneficiado de la deducción por doble imposición interna. Sin embargo, si aplicaron la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción será solo del 18% del importe del dividendo.
 - Pruebe que un importe equivalente al dividendo se ha integrado en la base imponible del IRPF antes de 01-01-15 por las sucesivas personas transmitentes, sin que la deducción pueda superar el tipo de la base del ahorro de ese tributo cuando se trate de transmisiones realizadas a partir de 01-01-2007.
 - También dará derecho a la aplicación de la deducción si la distribución de dividendos no determina la integración de ingreso en la base y se practicará parcialmente si es parcial la prueba de tributación efectiva en Sociedades o en el IRPF de los anteriores propietarios.
- ✓ De dividendos percibidos de entidades no residentes:
 - Requisitos: participación directa o indirecta sea $\geq 5\%$ o valor de adquisición de la participación ≥ 20 millones de euros, que la participación se haya mantenido al menos 1 año (antes de la percepción del dividendo o, en caso contrario, mantener después) y que la participada esté sometida a un impuesto análogo a este impuesto, con tipo nominal de al menos 10%, o que exista Convenio con ese país.
 - Si la participada es una holding en la que los dividendos y las rentas de transmisión de participaciones supongan más del 70% de sus ingresos, para aplicar la exención se han de cumplir los requisitos por la participación indirecta en las participadas por la holding. Respecto al requisito de estar sometida a un impuesto análogo, basta con que lo cumpla la entidad indirectamente participada.
 - Si los dividendos o rentas que percibe la holding se obtienen de 2 o más entidades, y solo en alguna de ellas se cumplen los requisitos, se podrá aplicar la exención parcialmente.
 - Nunca se aplica la exención para dividendos que sean gasto deducible en la pagadora.
 - Régimen transitorio: si la adquisición de las participaciones se hubiera producido en ejercicios iniciados antes de 01-01-15, los dividendos de participaciones que cumplan los requisitos de 5% o 20 millones de valor de adquisición y de mantenimiento, correspondientes a la plusvalía tácita

existente cuando se adquirió la participación, no se considerarán renta y minorarán el valor de la participación si se prueba que un importe equivalente al dividendo tributó en España en cualquier transmisión. Además, podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional.

- ✓ De rentas positivas obtenidas en la transmisión de participaciones en una entidad residente: exige el cumplimiento de los requisitos para la exención de dividendos (5% de porcentaje mínimo de participación y mantenimiento del mismo –que deben cumplirse en la fecha de la transmisión-).
- ✓ De rentas positivas obtenidas en la transmisión de participaciones en una entidad no residente: exige el cumplimiento de los requisitos para la exención de dividendos, 5% de porcentaje mínimo de participación y mantenimiento del mismo (que deben cumplirse en la fecha de la transmisión), así como que la participada esté sometida a un impuesto análogo con tipo nominal del 10% o que exista Convenio con ese país (que debe cumplirse en todos los ejercicios de tenencia de la participación). Si no se cumple este requisito en todos los ejercicios se aplican las siguientes reglas:
 - Parte de la renta correspondiente a un incremento de beneficios no distribuidos generados por la participada durante la tenencia de la participación: se deja exenta la parte proporcional a los ejercicios en los que se cumpla el requisito de tributación.
 - Parte de la renta que no se corresponde con un incremento de los beneficios generados por la participada durante la tenencia: se reparte linealmente y se deja exenta solo la parte de los ejercicios en los que se cumple el requisito de tributación.
 - Este reparto, en el caso de que la transmisión sea de participaciones en una holding que reciba dividendos y obtenga rentas de transmisiones de participaciones de dos o más entidades, se hace en la parte que corresponda a las participadas
 - La parte de la renta que no tenga derecho a la exención por no cumplirse el requisito de tributación, podrá aplicar al deducción por doble imposición del artículo 31
- ✓ Especialidades en la exención de la renta obtenida por transmisión de participaciones:
 - Si la participación en la entidad se valoró al coste histórico por aplicar el régimen especial de reestructuración y por ello no tributaron las rentas producidas derivadas de la transmisión de participaciones en una entidad en que no se cumple el requisito de participación y tampoco, al menos parcialmente el de tributación por impuesto análogo, o de la aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales, solo se aplicará la exención por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de mercado de la participación cuando la adquirió.
 - Si se produce una transmisión sucesiva de valores homogéneos, la exención solo se aplica al exceso de la renta obtenida sobre las rentas negativas de las transmisiones anteriores integradas en base.
- ✓ No se aplica la exención de las rentas por transmisión de participaciones:
 - A las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades patrimoniales que no se correspondan con un incremento de los beneficios no distribuidos generados durante la tenencia de la participación.
 - A la transmisión de participaciones en entidades a las que se aplique el régimen de transparencia fiscal internacional, al menos, al 15% de sus rentas.
- ✓ No se aplica la exención ni de dividendos ni de rentas obtenidas de transmisiones a las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario, a las rentas obtenidas por AIE y por UTE's cuando uno de sus socios sea persona física, a las rentas de fuente

extranjera por las que se opte por aplicar la deducción por doble imposición ni cuando la participada sea residente en paraíso fiscal, salvo que resida en UE y tenga motivo económico válido para su operativa.

✓ Cómputo de rentas negativas:

- Si se obtiene una renta negativa al transmitir una participación y se obtuvieron rentas positivas, que se dejaron exentas, en una transmisión previa por otra entidad del grupo, esas rentas negativas se minoran en las positivas exentas.
- Las rentas negativas obtenidas en la transmisión de una participación, se minoran en los dividendos recibidos de la participada a partir del período iniciado en 2009, siempre que hayan tenido derecho a la exención y que no hayan minorado el valor de adquisición.
- Si se transmiten sucesivamente valores homogéneos, el importe de las rentas negativas obtenidas se minorará en el de las rentas positivas exentas de las transmisiones previas.

Deducción para evitar la doble imposición internacional. Impuesto soportado por el contribuyente (art. 31)

Se regula como en la norma vigente, excepto porque se permite deducir como gasto la parte del impuesto pagado en el extranjero que no se pueda deducir en cuota, pero para ello se exige que provenga de realizar actividades económicas en el extranjero.

Deducción para evitar la doble imposición internacional. Dividendos y participaciones en beneficios (art. 32)

✓ Se puede deducir el impuesto pagado por la participada no residente por la parte proporcional de los beneficios con cargo a los que se reparten los dividendos si ese importe se incluye en la base imponible. Requisitos:

- Participación mínima del 5% o valor de adquisición mayor de 20 millones de euros.
- Posesión ininterrumpida durante un año. Para este cómputo, como novedad, se tendrá en cuenta el tiempo de posesión de la participación por otras entidades del grupo.
- Cuando la participada que reparte los dividendos sea una holding y el 70% de sus ingresos procedan de dividendos o de rentas derivadas de la transmisión de participaciones en el extranjero, la participaciones indirectas en esas entidades tienen que cumplir el requisito de mantenimiento y respetar el porcentaje del 5%, salvo que las filiales formen grupo mercantil y consoliden contablemente.
- Régimen transitorio para participaciones adquiridas antes de 01-01-15: los dividendos que cumplan los requisitos para aplicar la deducción por doble imposición internacional (participación 5% o valor de adquisición mínimo de 20 millones de euros y mantenimiento de un año), por la parte de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición, no se considerarán renta y minorarán el valor de adquisición de la participación. Además podrá aplicar la deducción del artículo 32.

Régimen transitorio de las deducciones por doble imposición interna e internacional de ejercicios iniciados antes de 01-01-15 pendientes de aplicar

- ✓ Se podrán aplicar en los períodos iniciados a partir de 01-01-15 teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en los ejercicios en que se aprovechen.
- ✓ Si una entidad se ha acogido al régimen especial de reestructuración en períodos iniciados antes de 01-01-15, los beneficios imputables a las plusvalías tácitas de los bienes aportados que se reparten dan

derecho a la deducción por doble imposición de dividendos, cualquiera que se sea el porcentaje de titularidad y la antigüedad de la participación. Lo mismo se permite con las rentas generadas si se transmite la participación.

Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de EP

- ✓ Para que se pueda aplicar la exención se exige que el EP haya estado sometido a un impuesto análogo pero, como novedad, que el nominal del mismo sea, como poco, del 10%.
- ✓ Se suprime el requisito de que la renta del EP proceda de la realización de actividades económicas en el extranjero.
- ✓ Se regula cuándo se puede considerar que existen distintos EP's en el extranjero.
- ✓ Se establece que se han de tener en cuenta para calcular las rentas de un EP las estimadas por operaciones internas con la casa central si así lo dispone un Convenio.

12. Reducciones de la base imponible

Patent-box

- ✓ Se regula en los mismos términos que en la norma vigente, con la única excepción de que no se estipula un porcentaje de rentas del 80% de los ingresos para los intangibles no activados.
- ✓ Las cesiones de intangibles realizadas antes de 01-01-15 se regulan por la norma vigente antes de dicha fecha.

Reserva de capitalización

- ✓ **Ámbito subjetivo:** pueden aplicarla las entidades que tributen al tipo general, al de empresas de nueva creación o al tipo de las entidades de crédito y de hidrocarburos, si cumplen lo siguiente:
 - Mantenimiento de fondos propios desde el cierre del período impositivo, durante 5 años, salvo pérdidas contables.
 - Dotación de reserva indisponible durante el plazo de mantenimiento, salvo que la disposición se realice por separación de socio, por una operación de reestructuración con aplicación del régimen especial o por obligación legal.
- ✓ **Minoración de la base imponible:** el 10% del incremento de los fondos propios (en el ejercicio anterior), con un máximo del 10% de la base imponible previa a esta reducción después de restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de BIN's (estos dos últimos limitados también al 60% de la base previa). Si se agotara la base, se podrá reducir en los 2 ejercicios siguientes. No obstante, se anuncia que en el proyecto de ley, para el cálculo de este límite, no se restará la compensación de las BIN's.

13. Compensación de bases negativas

- ✓ Se perpetúa un límite a la compensación de las BIN's: el 60% de la base imponible previa a la reducción de la reserva de capitalización y a su compensación para todo tipo de empresas. Ahora, de forma transitoria, en 2013, 2014 y 2015 este límite es del 25 ó del 50% según el INCN de la entidad, siempre que supere los 60 o los 20 millones de euros, respectivamente. No obstante, en todo caso se podrán compensar BIN's hasta 1 millón de euros.
 - Cuando el período es inferior al año natural, el límite de 1 millón será proporcional a la duración del período.
 - El límite a la compensación no se aplica a las empresas de nueva creación en los 3 primeros períodos impositivos en los que se genera la base positiva previa.
 - La limitación a la compensación, como ahora, no resultará de aplicación a las quitas consecuencia de acuerdos con acreedores, pero como novedad tampoco será aplicable a las esperas. Dicha excepción no se tiene en cuenta ni a efectos del 30% ni a efectos del límite absoluto de 1 millón de euros.
 - Tampoco se aplica el límite cuando se extingue la entidad, salvo que la extinción se produzca por operaciones de reestructuración con aplicación del régimen especial.

- ✓ Se suprime el límite de 18 años para compensar bases negativas, pudiéndose aplicar sin límite temporal las pérdidas pendientes al inicio de los ejercicios que comiencen a partir del 01-01-15.
- ✓ Se establecen limitaciones al aprovechamiento de las BIN's de sociedades adquiridas con esa finalidad. Eso sucederá cuando se den una serie de circunstancias como que la entidad sea patrimonial, hubiera dejado de ejercer actividades económicas o hubiera iniciado una diferente a la que originó las BIN's o que las personas que adquieren las participaciones hubieran pasado a tener un porcentaje cualificado de participación después de que se generaron.
- ✓ El derecho a comprobar las BIN's por la Administración prescribirá a los 10 años y, una vez pasado ese plazo, la Administración deberá admitir la compensación si el contribuyente la acredita con la autoliquidación y con la contabilidad depositada en el Registro Mercantil.

14. Tipos de gravamen

- ✓ Tipo general: pasa del 30 al 28% en 2015 y al 25% en 2016.
- ✓ Las entidades de nueva creación que tributan con la norma vigente al 15% por los primeros 300.000 euros de base imponible y el resto al 20%, pasan a tributar al 15% por toda la base ya en 2015.
- ✓ Las entidades de crédito, que tributaban a tipo general, ahora pasarán al especial del 30% (28% en 2015), como las empresas de hidrocarburos.
- ✓ Las empresas de reducida dimensión que ahora tributan al 25% hasta 300.000 euros de base, y al 30% por el exceso, verán gravados sus beneficios al tipo general en 2016, si bien en 2015 tributarán al 25-28%.
- ✓ Las micropymes que mantienen plantilla media en 2014 con respecto a 2008 tributan al 20% por los primeros 300.000 euros de base y al 25 por el exceso. En 2015 pasarán a tributar al 25% por toda la base.

15. Deducciones por incentivos

- ✓ Concepto de I+D: además de las actividades que se establecen en la vigente norma, se considerará también I+D la creación, combinación y configuración de software avanzado mediante “interfaces y aplicaciones” destinadas a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o sustancialmente mejorados.
- ✓ Concepto de innovación: incluirá los proyectos de demostración inicial relacionados con la animación y los videojuegos.
- ✓ Base de la deducción por I+D+i: se minorará en el importe de las subvenciones recibidas, en lugar de hacerlo, como ahora, en el 65% de las subvenciones recibidas.
- ✓ Se suprimen las deducciones medioambientales, la deducción por inversión de beneficios regulada recientemente (si bien la deducción pendiente se aplicará según la norma en vigor), la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (que se seguirá rigiendo para inversiones en períodos iniciados antes de 01-01-15 por la norma en vigor) y la de fomento de las TIC's. No obstante, los importes pendientes de deducir por insuficiencia de cuota al comienzo del primer período impositivo iniciado a partir de 01-01-15, serán deducibles con los límites y requisitos de la normativa vigente, incluso incluyendo a efectos del citado límite a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Para el citado límite se tendrán en cuenta las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar de ejercicios iniciados antes de 01-01-15.
- ✓ En el caso de deducción por reinversión con operaciones a plazo, el porcentaje de deducción del 12 y del 17% será del 10 y 15% para rentas integradas en 2015 y del 7 y 12% para rentas integradas en períodos iniciados a partir de 01-01-16.
- ✓ Producciones cinematográficas:
 - Se mejora la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, estableciendo un porcentaje de deducción del 20% para el primer millón de euros de base y un 18% para el exceso (ahora 18%), limitando la cuantía de la deducción a 3 millones de euros, sin distinguir al productor del coproductor. A la producción se le exigirá un certificado de nacionalidad.
 - También se regula una deducción para producciones extranjeras que realicen gastos en territorio español, con un porcentaje del 15% de los mismos, sometidos a ciertos requisitos (como que los gastos mínimos sean de 1 millón de euros) y limitada a 2,5 millones de euros en cada producción. En este caso, como ocurre con la deducción por I+D, en caso de insuficiencia de cuota se podrá solicitar a la Administración el abono de la deducción. La base de esa deducción estará constituida por los gastos del personal creativo (domiciliados en España o en el Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona y de

la utilización de industrias técnicas y otros proveedores. Esta deducción no estará sometida al límite conjunto sobre la cuota.

- ✓ Producción y exhibición de espectáculos: deducción del 20% de los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Estará limitado a 500.000 euros por contribuyente y sometida a requisitos como la reinversión del 50% de los beneficios.
- ✓ El derecho a comprobar las deducciones por la Administración prescribirá a los 10 años y, una vez pasado ese plazo, la Administración deberá admitirlas si el contribuyente acredita que resultan procedentes y su cuantía, mediante la exhibición de la autoliquidación y de la contabilidad depositada en el Registro Mercantil.

16. Regímenes especiales

Régimen especial de arrendamiento de viviendas

- ✓ Se suprime la bonificación especial del 90% (sigue aplicándose la bonificación general del 85%) a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas del arrendamiento de viviendas por discapacitados cuando se hubieran llevado a cabo obras de adecuación certificadas administrativamente.
- ✓ Se establece la incompatibilidad de la bonificación de rentas con la reducción por reserva de capitalización.

Régimen de consolidación

- ✓ Perímetro de consolidación: abarcará todas las sociedades españolas sobre las que se tenga una participación de, al menos, el 75% y los establecimientos permanentes en España de las entidades no residentes del grupo. Se exige que la dominante posea la mayoría de los derechos de voto en las entidades incluidas en el perímetro y se permite incluir en el grupo a entidades residentes dominadas indirectamente a través de no residentes.
 - Las entidades que con la nueva norma cumplan las condiciones para formar parte de un grupo y no formaban parte de él antes por no cumplir los requisitos con la norma vigente, se integrarán en el primer período impositivo iniciado a partir de 01-01-15, si optan y comunican antes de que termine el período impositivo.
- ✓ Si bien en la norma vigente la representante del grupo es siempre la entidad dominante, ahora se prevé, en el caso de grupo de filiales de una entidad no residente, que la representante sea una de las entidades residentes del grupo. Por ello, en estos casos se prevé que, en lugar de la dominante, sea esa entidad representante la que tenga que comunicar el acuerdo de la dominante no residente.
- ✓ Se prevé que la integración de un grupo fiscal en otro no extinga aquel, para que la fiscalidad no condicione la reestructuración.
- ✓ Se dan reglas para regular el caso en que la dominante de un grupo pase a ser dependiente o sea absorbida en operación de fusión acogida al régimen de reestructuración y que por ello todas las entidades del grupo pasen a integrarse en otro. Estos efectos se producirán cuando la dominante de un grupo pase a ser dependiente de otra en el primer período impositivo que se inicie a partir de 01-01-15. También cuando se integren dos o más grupos fiscales por ser las dominantes filiales de una no residente los efectos se desplegarán en el primer ejercicio iniciado a partir de 01-01-15.
- ✓ Para no fragmentar los grupos de entidades bancarias, cuyas sociedades con esta actividad pasarán a tributar a un 30%, en lugar de al 25%, se permite, si optan a ello, formar parte del grupo a las sociedades que tributan a tipo general, tributando el grupo entero al 30%.
- ✓ Ya no tendrán que salir del grupo las entidades que, al cierre del ejercicio, hayan sido declaradas en concurso de acreedores.
- ✓ Se introducen algunas modificaciones para determinar la base imponible.
- ✓ Las dotaciones a las nuevas reservas de capitalización y de nivelación reducen (y en el segundo caso también incrementan) la base del grupo, si bien las dotaciones a las reservas puede hacerla cualquier entidad del grupo.
- ✓ Se establecen normas especiales en caso de incorporación de entidades al grupo, aplicándose estas nuevas reglas para las que se produzcan a partir de 20-06-14.
- ✓ Sanciones: se establece una sanción de 20.000 euros (antes 2.000) para el primer ejercicio en que una entidad que debe integrarse en el grupo no adopte el acuerdo de inclusión en el grupo, y de 50.000 euros (antes 4.000) si esto sucede en el segundo ejercicio y siguientes.

Régimen especial de reestructuración

- ✓ Ya no se opta a su aplicación, sino que se aplica cuando se realizan las operaciones correspondientes, si bien se obliga a comunicar a la Administración la realización de las mismas, y en dicha comunicación se puede indicar que no se aplica el régimen. Como ahora, no se aplicará cuando el principal objetivo de la operación sea el fraude o la evasión fiscal.
- ✓ Podrá renunciarse al régimen de diferimiento de las rentas puestas de manifiesto en la operación integrando en la base imponible las rentas de todos o de parte de los elementos patrimoniales transmitidos.
- ✓ La falta de comunicación se tipifica como infracción tributaria grave, con multa de 10.000 euros por cada operación no comunicada en plazo.
- ✓ Como queda exenta la plusvalía en la transmisión de participaciones en el ámbito interno, desaparece la deducibilidad del fondo de comercio de fusión.
- ✓ Aportaciones no dinerarias: se permite aplicar el régimen en estas operaciones a no residentes sin EP que aporten acciones o participaciones, y se permite la aportación de valores de entidades no residentes.
- ✓ Las bases negativas, cuando se transmite una rama de actividad, también se transmiten a la adquirente en la parte correspondiente.
- ✓ La Administración tributaria tendrá la posibilidad de determinar que no se aplique parcialmente el régimen y eliminará exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal obtenida.

Transparencia Fiscal Internacional

- ✓ Si bien se sigue configurando de forma similar a la vigente, si la participación es cuando menos del 50% conjuntamente con personas o entidades vinculadas, y la tributación es inferior al 75% del impuesto español, se tendrán que imputar al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la filial derivadas de la cesión o transmisión de bienes o derechos, o de la prestación de servicios, cuando no se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.
- ✓ No habrá que realizar la imputación si el contribuyente acredita que las operaciones se realizan con medios en otra entidad del grupo o si su operativa responde a motivos económicos válidos.
- ✓ Si se dispone de dichos medios, solo se imputarán rentas de determinadas fuentes, de forma parecida a lo que se hace en la actualidad.
- ✓ Se elimina el supuesto de no imputación si la suma de las rentas es inferior al 4% de los ingresos totales de la entidad no residente y la posibilidad de establecer el límite del 15% de la renta total de la no residente a nivel de grupo.

Empresas de reducida dimensión

- ✓ Se explicita que los incentivos del régimen no se aplican cuando la entidad tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- ✓ Se suprime la libertad de amortización para bienes de escaso valor, al establecerse con carácter general para todo tipo de entidades, si bien con otros límites.
- ✓ Desaparece la amortización acelerada para los bienes en los que se materializó la reinversión de beneficios extraordinarios al desaparecer esta deducción. No obstante, si vinieran amortizándolos por el triple del coeficiente de tablas en ejercicios iniciados antes de 01-01-15, conforme a lo previsto por la norma vigente, podrán seguir haciéndolo.
- ✓ Nueva Reserva de Nivelación:
 - Ámbito subjetivo: podrán aplicar el incentivo fiscal las entidades que cumpliendo las condiciones de INCN para aplicar este régimen especial tributen a tipo general.
 - Pueden minorar la base imponible positiva en un máximo del 10% de su importe con un máximo de un millón de euros en el año. Por dicho importe se deberá dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se minoró la base y, si no existen beneficios suficientes, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible. No obstante, se podrá disponer de la reserva también antes de la adición a la base (o por pérdidas o a los 5 años) en caso de separación de socios, operaciones de reestructuración acogidas al régimen o por obligación legal.
 - Funcionamiento: si el contribuyente tiene una base negativa en los cinco ejercicios siguientes, se reduce la misma en el importe de la minoración aplicada por esta reserva y, en caso contrario, las cantidades minoradas se suman a la base positiva del quinto año, operando en este caso como un simple diferimiento.

- Las cantidades aplicadas a la dotación de esta reserva no son válidas a efectos de la de capitalización ni para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias.

Régimen de entidades tenencia de valores extranjeros (ETV's)

- ✓ No podrán acogerse al régimen las sociedades patrimoniales pero, al contrario de con la norma vigente, podrán acogerse cuando el 5% del capital pertenezca a 10 o más socios o a un grupo familiar.
- ✓ Se eleva a 20 millones de euros el importe mínimo de la inversión necesario para poder aplicar el régimen cuando no se posee el 5% de participación en una entidad (ahora 6 millones) en caso de dividendos o de transmisión de participaciones de ETV's. Además, también los dividendos y rentas procedentes de la transmisión de fuente interna podrán gozar de la exención en socios contribuyentes por este impuesto, en consonancia con el nuevo sistema de corrección de la doble imposición interna.
- ✓ Los dividendos percibidos de estas entidades por las personas físicas residentes en nuestro país pasarán a tributar en la base del ahorro, en lugar de hacerlo en la base general como con la norma vigente.

SOCIMI's (con efectos a partir de 01-01-14)

- ✓ No habrá que retener sobre los dividendos que paguen estas entidades cuando la perceptora también tribute por este régimen especial.
- ✓ Únicamente no será aplicable la exención en el IRNR de las rentas derivadas de la transmisión de valores de estas entidades cuando el socio no residente, sin establecimiento permanente, tenga una participación del 5% o superior.

Régimen especial del mecenazgo

Aumentan los porcentajes de deducción por donativos de las personas jurídicas cuando se van incrementando respecto a años anteriores. El porcentaje en estos casos será del 40% en lugar del general del 35% si bien en 2015 será solo del 37,5%.

17. Medidas transitorias que se venían aplicando y seguirán en 2015

- ✓ Limitaciones a la aplicación del régimen de libertad de amortización para elementos adquiridos antes de 31-03-12 para empresas con INCN mayor de 20 millones de euros
- ✓ Limitación a la compensación de bases imponibles negativas del 25 y 50% de la base imponible previa a la compensación también para entidades con INCN de más de 20 y de más de 60 millones de euros, respectivamente.
- ✓ Las normas especiales para el cálculo de los pagos fraccionados en empresas con INCN de más de 20 millones de euros.
- ✓ Las limitaciones a la amortización fiscal del fondo de comercio que seguirán siendo del 1% para el adquirido a terceros, el financiero (desaparece de la norma aunque se mantiene para inversiones anteriores a 01-01-15) y el de fusión, siendo del 2% la limitación para el gasto fiscal por intangibles de vida útil indefinida.
- ✓ La regla especial por la que, transitoriamente, se puede aplicar el régimen de arrendamiento financiero aunque las cuotas de amortización del coste decrezcan por una refinanciación.

18. Declaración

Se elimina la excepción a la obligación de declarar que ahora está vigente para las entidades parcialmente exentas si se cumplen las condiciones que exige la norma.

19. Retenciones

El porcentaje general de retención será del 20% en 2015 y de 19% en 2016.

20. Facultades de comprobación de la Administración Tributaria

- ✓ Ya hemos visto las facultades para comprobar BIN's, deducciones por incentivos y deducciones por doble imposición internacional, para las que tiene un período de prescripción especial de 10 años y que se aplican a procedimientos que finalicen a partir de 01-01-15.
- ✓ Según el artículo 120.2 se prevé, sin embargo, que la Administración pueda comprobar actos, actividades y demás circunstancias de operaciones realizadas en períodos prescritos para regularizar períodos no prescritos. Esto también será de aplicación en procedimientos que finalicen a partir de 01-01-15.

C) Breves comentarios al Proyecto por la que se modifican el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales

1. Introducción

Dentro del marco de la reforma fiscal ya conocemos el Proyecto de ley que modifica el Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA- y algunos Impuestos Especiales –IIIEE-.

En materia de IVA, algunos de los cambios ya estaban anunciados, como la regla de localización de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a

destinatarios que no tengan la consideración de empresarios o profesionales, que pasan a tributar en destino a partir de 2015. Recordamos que ya se aplica esta norma cuando los destinatarios son empresarios o profesionales.

Otras novedades son fruto de la necesidad de adaptar la norma a varias sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como sucede con las modificaciones que se introducen en el régimen especial de las agencias de viajes. También se incluyen correcciones técnicas que aclaran o suprimen determinados límites o requisitos.

Finalmente, se regulan otras medidas motivadas por la lucha contra el fraude fiscal, como es el establecimiento de nuevos supuestos en los que será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

Respecto a los Impuestos Especiales, las novedades vienen dadas por la aprobación de un nuevo régimen sancionador en el Impuesto sobre Hidrocarburos, y el Impuesto sobre la Electricidad deja de configurarse como un tributo sobre la fabricación, pasando a gravar el suministro de energía eléctrica para consumo o el consumo de los productores de la electricidad generada por ellos mismos.

2. Modificaciones en el IVA

Territorialidad

Se amplía la lista de territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios: los Departamentos de ultramar, las Islas del Canal y las Islas Aland, de la República Francesa, Reino Unido y de la República de Finlandia, respectivamente.

Las operaciones realizadas con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas con Chipre.

Operaciones no sujetas

- ✓ Transmisión de un patrimonio empresarial:
 - Para que quede no sujeta la transmisión de un patrimonio empresarial se va a exigir que los elementos transmitidos constituyan, o sean susceptibles de constituir, una unidad económica autónoma en sede del transmitente, requisito que actualmente no se requiere explícitamente.
 - No se aplicará la no sujeción cuando se cedan bienes o derechos que no constituyan una unidad económica, salvo que la cesión vaya acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que entonces sí se aplicará la no sujeción.
- ✓ Respecto de las operaciones realizadas por entes públicos sin contraprestación, o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, se señalan una serie de servicios que van a quedar no sujetos:
 - Los prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.
 - Los prestados por cualquiera de los entes, organismos o entidades del sector público, a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten el control de su gestión, o el derecho a nombrar a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección y vigilancia.

Concepto de entrega de bienes

Pasan a considerarse entregas de bienes las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

Importaciones de bienes

- ✓ No se considerarán operaciones asimiladas a las importaciones las salidas de las zonas francas, de depósitos francos u otros depósitos, ni el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales, de bienes cuyo destino sean la exportación o una entrega intracomunitaria.
- ✓ Se incorpora la posibilidad de que determinados operadores puedan diferir el ingreso del impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación, sin tener que hacer, por tanto, el pago previo en la Aduana.

Exenciones en operaciones interiores

- ✓ Ya no quedarán exentas las entregas de terrenos que se aporten inicialmente a las Juntas de compensación por los propietarios, ni las adjudicaciones que realice la Junta a aquéllos en proporción a sus aportaciones. La eliminación de esta exención se justifica para evitar el diferente tratamiento de las juntas fiduciarias y las no fiduciarias.
- ✓ Se suprime la exención de los servicios prestados por los fedatarios públicos en relación con las transacciones financieras. Es decir tributará, por ejemplo, el servicio prestado por un notario en la constitución de un préstamo.
- ✓ Se elimina el requisito, para las entidades sin ánimo de lucro, de que su objeto exclusivo sea de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, para tener derecho a la exención.
- ✓ Para aplicar la exención por las entregas de terrenos urbanizados, o en curso de urbanización, ya no será necesario que la entrega sea realizada por el promotor de la urbanización.
- ✓ Para renunciar a las exenciones inmobiliarias se exigirá que el sujeto pasivo tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado (ahora solo se puede renunciar si el derecho a deducción es total), al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción. Por ejemplo, se podrá renunciar cuando se adquiera un local para ser alquilado por un empresario que realiza operaciones exentas por dedicarse también al alquiler de viviendas.

Lugar de realización del hecho imponible

- ✓ Se suprime el requisito de que el coste de la instalación exceda del 15% de la contraprestación por la adquisición de los bienes instalados para que las entregas, que hayan de ser objeto de instalación y montaje antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), se entiendan localizadas en dicho territorio.
- ✓ Los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, se localizarán en el TAI cuando el destinatario no sea un empresario o profesional y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI. A estos servicios se les aplicará la regla especial de utilización y explotación efectiva cuando no se realicen en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectiva se realice en el TAI.

Componentes de la base imponible

- ✓ Aunque las subvenciones no vinculadas al precio seguirán sin incluirse en la base imponible, se aclara que sí formarán parte de ésta los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.
- ✓ Cuando la contraprestación sea no dineraria, la base imponible será el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, sustituyéndose, de esta manera, la referencia al valor de mercado y aplicándose por defecto las reglas de los autoconsumos.

Modificación de la base imponible por créditos incobrables

- ✓ El acreedor podrá modificar la base imponible cuando el deudor entre en concurso en el plazo de 3 meses, contados a partir de la publicación del Auto de declaración de concurso en el Boletín Oficial del Estado (B.O.E.) (actualmente el plazo es de 1 mes).
- ✓ Los sujetos pasivos, con volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros, podrán modificar la base imponible una vez transcurrido el plazo de 6 meses desde que se produjo el devengo como hasta ahora o, y esta es la novedad, podrán esperar al plazo general de 1 año.
- ✓ Los sujetos pasivos, acogidos al régimen especial del criterio de caja, podrán modificar la base imponible por sus créditos incobrables cuando se produzca el devengo a 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación. Así se evita el tener que esperar otros 6 meses, o 1 año, desde dicha fecha para modificar la base.

Tipos impositivos

- ✓ Pasan a tributar al tipo general del 21%, actualmente lo hacen al 10%, las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención y los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.
- ✓ La norma crea un Anexo donde se recoge un listado de productos sanitarios que seguirán tributando al 10%.

Inversión del sujeto pasivo

Se añaden nuevos supuestos a los que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo. En concreto a las entregas de plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado.

Asimismo en las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, cuando el importe total de tales entregas a un mismo destinatario, en un mismo mes natural, excluido el IVA, exceda de 5.000 euros, con independencia de que se hayan documentado en una o varias facturas.

Deducciones de las cuotas soportadas

- ✓ Se regula la posibilidad de que los Entes públicos, que realizan operaciones sujetas y no sujetas, puedan deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable, como es el porcentaje que resulte de la siguiente fracción:
 - En el numerador el importe total, excluido el IVA, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas, y en el denominador el total de ingresos de su actividad.
 - No obstante, no serán deducibles, en ninguna proporción, las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las operaciones no sujetas.
- ✓ Las operaciones acogidas al régimen especial del grupo de entidades no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado.
- ✓ La prorrata especial será de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles por aplicación de la regla de la prorrata general exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de la prorrata especial (actualmente el porcentaje exigido es del 20%).

Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla

Este régimen se amplía significativamente al excepcionar la exigencia del principio de reciprocidad en las adquisiciones e importaciones de los siguientes bienes y servicios:

- ✓ Plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del Impuesto para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean exportados con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.
- ✓ Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transportes vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto.

Regímenes especiales

- ✓ Régimen simplificado: no podrán acogerse a este régimen los sujetos pasivos cuyo volumen de rendimientos íntegros supere los 150.000 euros ó 200.000 euros, si se trata de actividades agrícolas, forestales y ganaderas (actualmente los límites son de 450.000 y 300.000 euros, respectivamente). Las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, no podrán superar tampoco el importe de 150.000 euros (actualmente 300.000 euros).
- ✓ Régimen de la Agricultura, Ganadería y Pesca:
 - No se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras los propietarios de fincas que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas. Tampoco los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.
 - Se rebaja el importe de los gastos para aplicar este régimen cuando las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros (ahora 300.000 euros).
- ✓ Régimen especial de las agencias de viaje:
 - Los sujetos pasivos podrán optar por no aplicar este régimen cuando presten servicios a destinatarios con derecho a la deducción o devolución del IVA.
 - Se aplicará este régimen respecto de las operaciones de venta al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas (actualmente estas operaciones no estaban amparadas por el régimen especial).
 - Se elimina la opción de que conste en la factura “cuotas de IVA incluidas en el precio”.
 - Las agencias de viaje acogidas al régimen especial no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redonden directamente en beneficio del viajero.
 - El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes y servicios que redunde directamente en beneficio del viajero, y se destinen a la realización de una operación al margen del régimen especial, nacerá en el momento en que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación.
- ✓ Régimen especial de Grupo de entidades:
 - Para aplicar este régimen se exigirá la concurrencia de vínculos en los órdenes financiero, económico y de organización entre la entidad dominante y las dependientes. Además, la entidad dominante deberá tener el control efectivo de las participadas, con más del 50% de participación en el capital o en los derechos de voto (hasta ahora se exigía una participación directa o indirecta de al menos el 50% del capital de otra u otras entidades).

- Tendrán la consideración de dominantes las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales porque su actividad se limite a la mera posesión de las acciones o participaciones que ostenten en las entidades participadas.
 - Las entidades que a la entrada en vigor de esta Ley estuvieran acogidas a este régimen especial, que no cumplan los nuevos requisitos de vinculación, podrán seguir acogidas a dicho régimen hasta el 31 de diciembre de 2015, con sujeción a los requisitos de vinculación exigibles conforme con la normativa vigente antes de la entrada en vigor de esta Ley.
- ✓ 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:
- Podrán acogerse los empresarios o profesionales, no establecidos en la Comunidad, que presten sus servicios a destinatarios consumidores finales establecidos en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual.
 - Cuando el empresario o profesional elija a España como Estado miembro de identificación, deberá cumplir los siguientes requisitos formales:
 - Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones.
 - Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que se haya suministrado o no este tipo de servicios. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración.
 - Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde y dentro del plazo de presentación de la declaración.
 - Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.
 - Expedir y entregar factura cuando los destinatarios se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el TAI.
 - Cuando el empresario o profesional elija otro Estado miembro de identificación distinto de España, y las operaciones se localicen en España, el ingreso del Impuesto deberá efectuarse en el TAI. El empresario o profesional deberá cumplir con las mismas obligaciones formales del punto anterior.
 - Aunque no se podrán deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a la prestación de estos servicios, sí se tendrá derecho a la devolución de las mismas. Cuando España sea el Estado miembro de consumo, la devolución de las cuotas soportadas en el TAI se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la ley.
- ✓ Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.
- Podrán acogerse los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no establecidos en el Estado miembro de consumo, cuando presten sus servicios a consumidores finales establecidos en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.
 - Cuando España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional, deberán cumplirse los siguientes requisitos formales:
 - Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones.
 - Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que se haya suministrado o no estos servicios de telecomunicaciones. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración.

- Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde dentro del plazo de presentación de la declaración.
- Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.
- En el caso de que el empresario o profesional considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente de todas las operaciones a que se refiere el régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.
- Aunque no se pueden deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, los sujetos pasivos que realicen en el Estado miembro de consumo operaciones acogidas a este régimen especial y otras operaciones distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo.
- Se tendrá derecho a la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo. Los sujetos pasivos establecidos en el TAI solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la ley.
- Si España es el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas por los bienes y servicios que se entiendan realizadas en el TAI y se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, podrán deducirse a través de las declaraciones-liquidaciones conforme al régimen general del Impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial.
- Cuando España sea el Estado miembro de consumo, la devolución de las cuotas soportadas en el TAI se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la ley.

Infracciones y sanciones (se añaden nuevas infracciones tributarias):

- ✓ Cuando se entreguen inmuebles en ejecución de garantías y sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, se sancionará al destinatario, con una multa del 1% de la cuota devengada, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros, cuando no comunique en plazo, o lo haga de manera incorrecta, que está actuando como empresario o profesional.
- ✓ En las ejecuciones de obra inmobiliaria en las que sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, se sancionará al destinatario, con una multa del 1% de la cuota devengada, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros, cuando no comunique, o lo haga de manera incorrecta, que está actuando como empresario o profesional y que la operación se realiza en un marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.
- ✓ Podrá sancionarse, con una multa pecuniaria proporcional del 10% de la cuota, a los importadores que puedan diferir el ingreso del impuesto al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación, cuando no consignen o, lo hagan incorrectamente, las cuotas tributarias en dicha declaración.

Régimen de depósito aduanero: los titulares de depósitos distintos del aduanero serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del Impuesto.

3. Modificaciones en los Impuestos Especiales

Impuesto sobre hidrocarburos (se añaden nuevas infracciones tributarias):

- ✓ Constituye infracción grave, sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 100%, con un mínimo de 1.200 euros, la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales sin acreditar el pago del impuesto devengado, la aplicación del régimen suspensivo o de un supuesto de exención.
- ✓ Constituye infracción grave, sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 100%, con un mínimo de 1.200 euros, la tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales sin acreditar el pago del impuesto devengado, la aplicación del régimen suspensivo o de un supuesto de exención.
- ✓ Constituye infracción leve, sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 10%, con un mínimo de 600 euros, la circulación de productos especiales de fabricación con fines comerciales en el ámbito territorial interno cuando, con relación a los documentos de circulación existan omisiones o inadecuaciones con la realidad de datos esenciales del documento y no constituya infracción grave.
- ✓ Constituye infracción leve, sancionada con una multa de 150 euros por cada 1.000 cigarrillos, con un mínimo de 600 euros, la tenencia, con fines comerciales, de labores de tabaco que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuanto tal requisito será exigible.
- ✓ Constituye infracción leve, sancionada con una multa de 10 euros por cada 1.000 cigarrillos, con un mínimo de 600 euros, la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuanto tal requisito será exigible.
- ✓ Las sanciones se graduarán incrementando la sanción en un 25% cuando se produzca comisión repetida de infracciones tributarias.

Impuesto especial sobre la electricidad

- ✓ Deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, pasando a gravar el suministro de energía eléctrica para consumo o el consumo de electricidad que hacen los productores de la misma.
- ✓ El hecho imponible es el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad. También grava el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos. En el primer supuesto el Impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación, siendo los contribuyentes quienes realicen suministros de energía eléctrica al consumidor. En el segundo supuesto el Impuesto se devengará en el momento de su consumo, siendo los contribuyentes los que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos.
- ✓ No estará sujeto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios de la energía eléctrica producida por ellos mismos.
- ✓ Se regulan la siguientes exenciones:
 - La energía eléctrica suministrada en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares.
 - La energía eléctrica suministrada a organizaciones internacionales reconocidas como tales en España y por los miembros de dichas organizaciones.
 - La energía eléctrica suministrada a las fuerzas armadas de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del Tratado del Atlántico Norte o por el personal civil a su servicio, o en sus comedores y cantinas.
 - La energía eléctrica suministrada en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros u organizaciones internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice en materia de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- La energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica cuya potencia no supere los 50 megavatios, siempre que la energía eléctrica consumida haya sido producida en dichas instalaciones.
 - La energía eléctrica suministrada que haya sido generada por pilas de combustibles.
 - La energía eléctrica consumida en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización exclusiva de estas actividades.
- ✓ La base imponible será la misma del IVA, excluidas las cuotas del propio impuesto sobre la Electricidad, siempre que no se trate de un suministro entre personas vinculadas.
 - ✓ La base liquidable se obtendrá aplicando una reducción del 85% sobre la cantidad de energía eléctrica que suministre con destino a alguno de los usos que enumera la norma.
 - ✓ El tipo impositivo será de 5,11269632%, sin que las cuotas resultantes de la aplicación del tipo sean inferiores a las cuantías fijadas en la norma.
 - ✓ Los contribuyentes deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien realicen la operación gravada, quedando este obligado a soportarla. La repercusión se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos. Cuando se trate de operaciones exentas o con reducción en la base liquidable, se hará mención de dichas circunstancias.
 - ✓ Se regulan las siguientes infracciones
 - Constituye infracción grave comunicar datos falsos o inexactos a los contribuyentes en los suministros de electricidad realizados con aplicación de una exención o reducción y ello produzca repercusiones de cuotas inferiores a la procedentes. La sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 50%.
 - Constituye infracción grave el incumplimiento de nombrar representante, en los casos de contribuyentes no establecidos en territorio español. La sanción consistirá en una multa pecuniaria de 1.000 euros.

Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

- ✓ Entre otras modificaciones, se define lo que se ha de entender por consumidor final y revendedor.

Se establece la sujeción de la importación y adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero que impliquen su envío directo por el productor, importador o adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto. No estarán sujetas al impuesto, dentro de unos límites, las pérdidas de gases derivadas de las imprecisiones de los diferentes instrumentos de medición.