



REFORMA FISCAL Anteproyectos de Ley para la revisión de diversas figuras impositivas

Índice

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	1
1.1 Indemnizaciones por despido	2
1.2 Residencia fiscal	2
1.3 Individualización de rentas	2
1.4 Imputación temporal	3
1.5 Rendimientos del trabajo	3
1.6 Rendimientos del capital inmobiliario	5
1.7 Rendimientos del capital mobiliario	5
1.8 Rendimientos de actividades económicas	6
1.9 Ganancias y pérdidas patrimoniales:	7
1.10 Integración y compensación de rentas	8
1.11 Aportaciones a planes de pensiones y sistemas similares	9
1.12 Mínimos personales y familiares	10
1.13 Tarifas del impuesto	10
1.14 Deducciones	10
1.15 Transparencia fiscal internacional	11
1.16 Régimen especial de "impatriados"	12
1.17 Ganancias patrimoniales por cambio de residencia	13
1.18 Límite de declaración	14
1.19 Retenciones	14
1.20 Obligaciones de información	14
2. Impuesto sobre Sociedades	15
2.1 Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades	15
2.2 Medidas introducidas para los periodos 2014 y 2015	22
3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes	26
3.1 Exenciones	26

3.2	Base imponible	26
3.3	Tipos de gravamen	27
3.4	Otras propuestas de modificación	27
4.	Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario	28
4.1	Territorialidad (IVA)	29
4.2	Supuestos de no sujeción (IVA e IGIC)	29
4.3	Concepto de entrega de bienes (IVA e IGIC)	29
4.4	Abandono de las áreas o regímenes suspensivos (IVA)	29
4.5	Exenciones en operaciones interiores (IVA)	29
4.6	Renuncia a las exenciones en operaciones inmobiliarias (IVA)	30
4.7	Exenciones en operaciones de comercio exterior (IVA)	30
4.8	Lugar de realización de las operaciones (IVA e IGIC)	30
4.9	Devengo (IVA)	31
4.10	Base imponible (IVA e IGIC)	31
4.11	Modificación de la base imponible (IVA e IGIC)	31
4.12	Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo (IVA)	32
4.13	Tipo impositivo aplicable a equipos médicos y sustancias medicinales (IVA)	32
4.14	Deducciones (IVA e IGIC)	33
4.15	Devoluciones a no establecidos en la UE (IVA)	33
4.16	Liquidación del impuesto en las importaciones (IVA)	33
4.17	Liquidación del IGIC	34
4.18	Regímenes especiales simplificado y de la agricultura ganadería y pesca (IVA e IGIC)	34
4.19	Régimen especial de las Agencias de viajes (IVA e IGIC)	34
4.20	Régimen Especial de Grupo de Entidades (perímetro) (IVA e IGIC)	34
4.21	Nuevos tipos de infracciones (IVA e IGIC)	35
4.22	Responsabilidad del titular del depósito distinto del aduanero (IVA)	35
5.	Impuestos Especiales	36
5.1	Impuesto sobre la Electricidad	36

5.2	Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero	36
5.3	Otras cuestiones	36
6.	Ley General Tributaria y otras disposiciones de naturaleza procesal	37
6.1	Normativa general tributaria	37
6.2	Novedades relativas a la tramitación de reclamaciones económico-administrativas	40
6.3	Modificaciones derivadas de la nueva regulación del delito contra la Hacienda Pública	42
6.4	Otras modificaciones	44

REFORMA FISCAL

Medidas remitidas para información pública

El pasado 20 de junio el Consejo de Ministros aprobó cuatro Anteproyectos de Ley en los que se propone una profunda revisión de diversas figuras impositivas.

En concreto, (i) el Anteproyecto de Ley por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (**Anteproyecto de modificación del IRPF y del IRNR**); (ii) el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (**Anteproyecto de la LIS**); (iii) el Anteproyecto de Ley por el que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (**Anteproyecto de modificación del IVA, el IGIC y los Impuestos Especiales**); y, finalmente, (iv) el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria (**Anteproyecto de modificación de la LGT**).

En el Anteproyecto de LIS se regula una nueva ley que derogaría el actualmente vigente Real Decreto Legislativo 4/2004 que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; mientras que para los otros impuestos afectados por la reforma y a los que se refieren los otros tres Anteproyectos, se ha estructurado la reforma mediante la incorporación de modificaciones a los actuales textos legales de aplicación en cada caso.

Se trata, como decimos, de Anteproyectos de Ley, por lo que están sometidos a plazos de información pública y, posteriormente, al correspondiente trámite parlamentario, en donde es previsible que se introduzcan cambios en los textos actuales, que tendrán que ser considerados con las cautelas necesarias. Sin perjuicio de lo anterior, hay ya diversas propuestas de modificaciones que están afectadas por el conocido como "efecto anuncio", de forma que, de aprobarse finalmente las correspondientes reformas, tendrán efectos en relación con hechos imposables anteriores a su entrada en vigor. Por otro lado, respecto del Impuesto sobre Sociedades, aunque se señala como fecha de entrada en vigor de la nueva ley el 1 de enero de 2016, se contemplan también algunas medidas que se prevé surtan efectos ya para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014 y de 2015.

A continuación se resumen las principales reformas propuestas.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En la Exposición de Motivos del Anteproyecto de modificación del IRPF y del IRNR se indica que en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se pretende (i) reducir de forma generalizada la carga impositiva, siendo especialmente significativa dicha reducción para los perceptores de rendimientos del trabajo o actividades económicas de renta más baja y para los que soporten mayores cargas familiares, (ii) ampliar el umbral de tributación por este impuesto, (iii) estimular la generación del ahorro a largo plazo y (iv) suprimir incentivos fiscales al resto de contribuyentes.

Las principales medidas incluidas en el Anteproyecto son las siguientes, que como regla general, tienen prevista su entrada en vigor el 1 de enero de 2015, salvo alguna excepción que indicaremos en su apartado correspondiente:

1.1 Indemnizaciones por despido

- (i) Se limita la exención de las indemnizaciones por despido a 2.000 euros por cada año de servicio prestado que se compute a efectos de determinar la cuantía de la indemnización obligatoria.

Este límite resultará de aplicación (i) a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos desde el 20 de junio de 2014 (inclusive); no obstante, en el caso de (ii) ceses que deriven de un expediente de regulación de empleo, se aplicará a aquellos que no hayan sido aprobados o comunicados a la autoridad laboral con anterioridad a dicha fecha.

Esta modificación, que está siendo muy comentada en los medios, entrará en vigor en caso de ser aprobada en los términos planteados, al día siguiente de la publicación de la ley en el BOE.

- (ii) Como se indicará más adelante, se modifica el tratamiento de los rendimientos del trabajo irregulares, de forma que la reducción (que pasa del 40% al 30%) para rendimientos generados en más de dos años y no periódicos ni recurrentes solo será aplicable si el rendimiento se percibe en un solo período impositivo.

En relación con esta modificación, y en concreto para las indemnizaciones por despido, se regula un régimen transitorio en virtud del cual las indemnizaciones fraccionadas derivadas de extinciones de la relación laboral o de la relación mercantil acaecidas antes del 20 de junio de 2014 sigan aplicando la reducción (con ciertos requisitos). Este régimen transitorio también aplicará a despidos que se produzcan con posterioridad a esa fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado o un despido colectivo comunicado a la autoridad laboral con anterioridad a la misma.

1.2 Residencia fiscal

Sólo se modifica el artículo que regula los requisitos para la consideración de un contribuyente como residente fiscal en España para establecer que en la determinación del período de permanencia en España de 183 días durante el año natural, no se deben computar las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

1.3 Individualización de rentas

Se establece que los rendimientos del capital y las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidos por los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos de los que provengan según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso (y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración); aplicándose, en su caso, las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen

económico del matrimonio y en los preceptos de la legislación civil aplicables a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia. En la actualidad, las reglas para la individualización de rentas se remiten a la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

En los casos en los que no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria podrá considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

1.4 Imputación temporal

- (i) Se pospone al momento del cobro la imputación temporal de la ganancia patrimonial derivada de la obtención de cualquier subvención pública.
- (ii) Asimismo, se establecen determinadas circunstancias por las cuales las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de dichas circunstancias.

En concreto, (i) que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable o un acuerdo extrajudicial de pagos; o (ii) que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito (en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita) o que, en otro caso, concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por determinadas causas previstas en la Ley Concursal; o, finalmente, (iii) que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho (esta circunstancia solo se tendrá en cuenta cuando el plazo de un año finalice a partir de 1 de enero de 2015).

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial, se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

1.5 Rendimientos del trabajo

- (i) Imputación fiscal de los contratos de seguro que cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad

Será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad. A estos efectos, se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

- (ii) Retribuciones en especie
 - (a) Se elimina el supuesto de no sujeción previsto para las entregas de acciones por la empresa a sus trabajadores.
 - (b) En lo que se refiere a la retribución consistente en la cesión de uso de vehículos, se reduce la valoración para los considerados eficientes energéticamente, hasta en un 30%. Su regulación concreta se remite a un desarrollo reglamentario.

- (c) En cuanto a la valoración de la renta derivada de la utilización de una vivienda propiedad del pagador se especifica que el porcentaje del 5% se aplicará en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez periodos impositivos anteriores.
- (iii) Rendimientos irregulares
- (a) La reducción del 40% sobre rendimientos irregulares del trabajo pasa a ser del 30%.
- (b) Esta reducción solo será aplicable a los rendimientos que se imputen en un único período impositivo. En la normativa vigente solo se exige este requisito para los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo pero no para los generados en más de dos años y obtenidos de forma no periódica ni recurrente.
- (c) Además, la reducción no se aplicará sobre los rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que se hubiera aplicado la reducción.
- (d) Se eliminan las referencias a los límites específicos aplicables para aquellos casos en que los rendimientos deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores pero se mantienen los límites generales de 300.000 euros y los específicos para indemnizaciones por extinción de la relación laboral o mercantil.
- (e) Se regula un régimen transitorio para que los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que hubieran sido concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015 y se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se concedieron anualmente, puedan aplicar la reducción aun cuando en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquél en el que se ejerciten, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción.
- (iv) Gastos deducibles
- Se incluye un nuevo supuesto de gasto deducible en concepto de "otros gastos" por importe de 2.000 euros anuales, que se incrementará en determinadas circunstancias: por ejemplo, cuando se produzca el cambio de residencia en los casos de aceptación de un puesto de trabajo en otro municipio o en el caso de trabajadores activos con discapacidad.
- (v) Reducción por rendimientos del trabajo
- La reducción general por obtención de rendimientos del trabajo se fija ahora solo para rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros anuales siempre que no se obtengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros. Se establece un escalado de forma que se aumenta la reducción conforme la renta vaya siendo inferior a los 14.450 euros.

Los contribuyentes que hubieran tenido derecho a aplicar en 2014 la reducción por aceptación de un puesto de trabajo en otro municipio, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, y continúen desempeñando dicho trabajo en 2015, podrán aplicar en 2015 la reducción en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014.

1.6 Rendimientos del capital inmobiliario

- (i) Disminuye del 60% al 50% la reducción aplicable a los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda habitual. Se elimina además la reducción incrementada del 100%.
- (ii) Disminuye del 40% al 30% la reducción por rendimientos irregulares y se exige su imputación en un único período impositivo y se limita la reducción por rendimientos irregulares, no pudiendo superar la cuantía del rendimiento neto sobre el que se aplica la reducción el importe de 300.000 euros anuales.

Se establece un régimen transitorio similar al expuesto para indemnizaciones por despido en relación con los rendimientos fraccionados que se vinieran percibiendo antes de 1 de enero de 2015.

1.7 Rendimientos del capital mobiliario

- (i) Exención mínima por dividendos

Se elimina la exención de 1.500 euros para dividendos y participaciones en beneficios.

- (ii) Reducción por rendimientos irregulares

Disminuye del 40% al 30% la reducción y se exige su imputación en un único período impositivo. Además se limita la citada reducción, no pudiendo superar la cuantía del rendimiento neto sobre el que se aplica el importe de 300.000 euros anuales.

Se establece el mismo régimen transitorio en relación con la reducción por rendimientos irregulares que el descrito para indemnizaciones por despido, para rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015.

- (iii) Plan de Ahorro a Largo Plazo (PALP)

Se crea un nuevo instrumento por el que se establece una exención para las rentas generadas por las cantidades que se depositen en una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo (CIALP) o se instrumenten en un Seguro Individual de Vida a Largo Plazo (SIALP). Las aportaciones no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales durante un plazo de al menos 5 años, no pudiendo tener un contribuyente más de un PALP de forma simultánea, y siempre que el contribuyente no disponga del capital resultante del PALP antes de finalizar 5 años desde su apertura.

Se establece que la entidad a través de la que se canalicen estos planes deberá garantizar al contribuyente la percepción de, al menos, un 85% de las cantidades aportadas.

(iv) Rendimientos de capital mobiliario generados en un plazo superior a dos años

Se suprime el régimen de compensación fiscal por percepción de rendimientos del capital mobiliario con periodo de generación superior a dos años para aquellos contribuyentes con instrumentos financieros adquiridos antes del 20 de enero de 2006.

(v) Otras modificaciones

- (a) En los casos de distribución de prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación se considerará rendimiento del capital mobiliario el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, con el límite de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondientes al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de distribución de la prima, y su valor de adquisición. El exceso sobre este límite minora el valor de adquisición de las acciones o participaciones.
- (b) En los contratos de seguro de capital diferido, si el contrato combina la contingencia de supervivencia con las de fallecimiento o incapacidad y el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia, el rendimiento vendrá determinado no solo por la diferencia entre el capital percibido y las primas satisfechas, sino que también se deducirá la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta el momento, siempre que durante toda la vigencia del contrato el capital en riesgo sea igual o inferior al 4% de la provisión matemática.
- (c) No se computará el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la transmisión lucrativa por actos «inter vivos» de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.
- (d) Se elimina el régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999.
- (e) Los rendimientos derivados de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro, cuando sea percibida por el acreedor hipotecario del contribuyente como beneficiario del mismo, con obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente, tendrán el mismo tratamiento fiscal que el que le hubiera correspondido de ser beneficiario el propio contribuyente. Estas rentas en ningún caso se someterán a retención.

1.8 Rendimientos de actividades económicas

- (i) Se incluye dentro de la definición de rendimientos de actividades económicas, aquellos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (actividades profesionales) cuando (i) el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o (ii) en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.
- (ii) A efectos de considerar que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, se elimina el requisito de contar con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, manteniéndose el requisito de contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

- (iii) Se reduce el importe neto de cifra de negocios en el año inmediato anterior para el conjunto de actividades de 600.000 euros a 500.000 euros a efectos de aplicar la modalidad simplificada del método de estimación directa.
- (iv) La deducibilidad de las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertadas con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, se limita al 50% de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en cada ejercicio económico.
- (v) En estimación directa simplificada se limita la cuantía que se determine para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación a un importe máximo de 2.000 euros anuales.
- (vi) Se establecen, a partir de 2016, nuevos requisitos para la aplicación del método de estimación objetiva tanto cuantitativos, mediante una reducción de los límites objetivos, como cualitativos, reduciendo las actividades que se pueden acoger a éste.
- (vii) Para la actividad de transporte por autotaxi (epígrafe 721.2 de la sección primera del IAE) que aplique el método de estimación objetiva se introduce una reducción, conforme a determinadas reglas específicas, de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto por la transmisión de activos fijos intangibles cuando la transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector.

También se aplicará cuando, por causas distintas, se transmitan los activos intangibles a familiares hasta el segundo grado.

- (viii) En cuanto a la reducción por rendimientos irregulares, se establece un límite de 300.000 euros sobre el que aplicar la reducción y se disminuye el porcentaje de reducción del 40% al 30%, además de exigirse que se perciban en un solo período impositivo.

Se establece el mismo régimen transitorio en relación con la reducción por rendimientos irregulares, que el descrito para las indemnizaciones por despido para aquellos rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015.

- (ix) Se establece una reducción del rendimiento neto de las actividades económicas de 2.000 euros, que se incrementa si concurren determinadas circunstancias y si se cumplen ciertos requisitos.

En caso de no cumplir los requisitos previstos en la normativa, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en determinadas cuantías en función de las rentas.

1.9 Ganancias y pérdidas patrimoniales:

- (i) Se precisa que, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones dinerarias o se adjudiquen bienes en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, no existirá ganancia o pérdida patrimonial.

Se elimina la referencia a que este supuesto no podrá dar lugar a la actualización de los valores de los bienes y derechos adjudicados y se añade que las compensaciones no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el perceptor.

- (ii) Se declara la exención de la ganancia obtenida, en su caso, como consecuencia de la dación en pago de la vivienda habitual del contribuyente para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca contraídas con entidades de créditos o similares y las que surjan por la transmisión de la vivienda en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales, todo ello siempre que el propietario no disponga de otros bienes o derechos para pagar la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

Asimismo, en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales se incluye para este supuesto una exención en el Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

- (iii) En el caso de reducciones de capital cuya finalidad sea la devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos correspondientes a valores no admitidos a negociación, se entenderá rendimiento del capital mobiliario el importe obtenido o el valor de mercado de los bienes o derechos recibidos, con el límite de la diferencia positiva entre los fondos propios de las acciones o participaciones del último ejercicio cerrado antes de la reducción y su valor de adquisición (minorándose los fondos propios en los beneficios repartidos antes de la reducción procedentes de reservas incluidas en dichos fondos propios). El exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones.
- (iv) Se elimina la aplicación de los coeficientes de actualización (que corrigen la depreciación monetaria actualizando el valor de adquisición) en la transmisión de inmuebles.
- (v) Se elimina también la aplicación de los coeficientes de abatimiento a los activos adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994.
- (vi) El importe de la transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores admitidos a negociación se califica como ganancia patrimonial en el período impositivo en que se produzca la transmisión. Se equipara de esta forma el tratamiento aplicable al caso de acciones no admitidas a cotización en ningún mercado secundario.

Para la determinación del valor de adquisición de dichos valores se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2015, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial.

Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.

1.10 Integración y compensación de rentas

- (i) En relación con los rendimientos del capital mobiliario que no forman parte de la renta del ahorro (vinculados a la financiación de entidades vinculadas) el porcentaje de participación a considerar (para calcular el exceso de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por 3 los fondos propios, en la parte que corresponde a la participación del contribuyente) será el 25% en los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad.
- (ii) Se suprime la diferenciación entre alteraciones patrimoniales (derivadas de transmisiones) a corto y largo plazo, por lo que todas se considerarán rentas del ahorro.

- (iii) El límite de compensación del saldo negativo que resulte de compensar entre sí las ganancias y pérdidas de la parte general de la base imponible (las que no deriven de transmisiones) con el saldo positivo de los rendimientos y las imputaciones de renta se incrementa del 10% al 25%.
- (iv) Podrá compensarse el resultado negativo de integrar y compensar entre sí los rendimientos del capital mobiliario negativos con el saldo positivo derivado de la integración de las alternaciones patrimoniales de la base del ahorro, hasta el 25% de estas (y viceversa).

Estos porcentajes de compensación serán del 10%, 15% y 20% en los periodos impositivos 2015, 2016 y 2017, respectivamente.

- (v) Se establece el siguiente régimen transitorio para las pérdidas y saldos negativos procedentes de ejercicios anteriores que consiste en lo siguiente:
 - (a) Las pérdidas patrimoniales integradas en la renta del ahorro procedentes de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación se seguirán compensando con el saldo de ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base imponible del ahorro conforme a la nueva redacción (aquellas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales, con independencia de su período de generación).
 - (b) Las pérdidas patrimoniales integradas en la renta general procedentes de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación se compensarán con el saldo de ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base imponible general conforme a la nueva redacción (aquellas que no se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales) y, en caso de existir un remanente, con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones que se integran en la parte general con el límite del 25% de dicho saldo positivo.
 - (c) No obstante lo indicado en la letra anterior, las pérdidas patrimoniales integradas en la renta general procedentes de los ejercicios 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación por derivarse de la transmisión de elementos patrimoniales cuyo período de generación sea igual o inferior a un año, se compensarán con el saldo de ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base imponible del ahorro conforme a la nueva redacción (aquellas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales, con independencia de su período de generación).
 - (d) Los saldos negativos resultantes de integrar y compensar entre sí los rendimientos de capital mobiliario que se integran en la renta del ahorro procedentes de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación se seguirán compensando conforme a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2014, esto es, con el saldo positivo de los rendimientos de capital mobiliario que se integran en la renta del ahorro.

1.11 Aportaciones a planes de pensiones y sistemas similares

Se reduce de 10.000 euros a 8.000 euros el importe de las aportaciones a realizar y se incrementan de 2.000 euros a 2.500 euros las aportaciones realizadas en favor del cónyuge que no obtengan rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.

Asimismo, a efectos de determinar el límite máximo conjunto para aplicar dichas reducciones, se eliminan el porcentaje incrementado del 50% de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas y el importe de 12.500 euros (previsto anteriormente para contribuyentes mayores de 50 años).

1.12 Mínimos personales y familiares

Se incrementan los mínimos del contribuyente y los mínimos por descendientes y ascendientes, así como el mínimo por discapacidad del contribuyente y el de discapacidad de ascendientes y descendientes y el aplicable para aquellos que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial (que no tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes).

1.13 Tarifas del impuesto

- (i) La parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar se gravará conforme a una escala de gravamen estatal cuyos marginales oscilarán entre el 9,50%, para una base liquidable de hasta 12.450 euros, y un 22,5% para rendimientos a partir de 60.000 euros.

En 2015, no obstante, la escala oscilará entre el 10% y el 23,5%.

Aunque el gravamen final dependerá de la escala autonómica correspondiente, la escala de retenciones incorporada en el Anteproyecto lleva a un tipo marginal entre el 19% y el 45% (en 2015, entre el 20% y el 47%).

- (ii) La parte de la base liquidable del ahorro que exceda del importe del mínimo personal y familiar se gravará conforme a la siguiente escala (estatal y autonómica):

Base Liquidable del ahorro		
-		
Hasta euros	Tipo en 2015	Tipo en 2016
Hasta 6.000	20%	19%
De 6.000 a 50.000	22%	21%
50.000 en adelante	24%	23%

1.14 Deducciones

- (i) Deducción por inversiones: Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas y cumplan los requisitos establecidos para la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión podrán deducir el 5% de los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo que se inviertan, en el mismo período impositivo o en el siguiente, en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.
- (ii) Deducción por donaciones: Se suprime la deducción del 10% para las cantidades donadas a fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública no acogidas a la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En relación con las deducciones previstas en la Ley 49/2002 que podrán aplicar las personas físicas que realicen donaciones a entidades acogidas a la citada ley (i) se mejora el porcentaje de deducción incrementándose al 30% (transitoriamente para 2015 será el 27,5%) y (ii) se estimula la fidelización de las donaciones mediante un incremento de las deducciones (tal como se expone más adelante en el apartado correspondiente al Impuesto sobre Sociedades).

- (iii) Deducciones por aportaciones a partidos políticos: Se suprime la reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos y se sustituye por una nueva deducción del 20% sobre las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores, sobre una base máxima de 600 euros anuales.
- (iv) Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla: Se condiciona la posibilidad de acoger a deducción las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios a que correspondan a rentas a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el Impuesto sobre Sociedades en determinados supuestos.
- (v) Se elimina la deducción por cuenta ahorro-empresa y la deducción por obtención de rendimientos del trabajo y actividades económicas.
- (vi) No formarán parte de la base de deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de cuentas ahorro-empresa en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción.
- (vii) Se elimina la deducción por alquiler de vivienda habitual, si bien se mantiene transitoriamente para los contribuyentes que hayan celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual y siempre que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.
- (viii) Se crean deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo para los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, con ciertos límites. Se podrá solicitar a la AEAT el abono de las deducciones de forma anticipada.

1.15 Transparencia fiscal internacional

- (i) Los contribuyentes imputarán toda la renta positiva derivada de la cesión o transmisión de bienes o derechos, o de la prestación de servicios, cuando la sociedad no residente no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización. Se admitirán los medios materiales y personales existentes en otra entidad no residente del mismo grupo.
- (ii) En el supuesto de no aplicarse lo dispuesto en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva derivada de las fuentes actualmente previstas (titularidad de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, participación en fondos propios de entidades y cesión a terceros de capitales propios, actividades crediticias financieras, aseguradoras y de prestación de servicios). Se añaden (i) las operaciones de capitalización y seguro que tengan como beneficiaria entidades jurídicas; (ii) la propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles o derechos de imagen (salvo

que sea de aplicación el régimen especial de imputación para éstos); y (iii) los instrumentos financieros derivados.

- (iii) Se elimina la posibilidad de optar por incluir la imputación en el período impositivo en que se aprueben las cuentas.
- (iv) Entre la información a presentar junto con la declaración, se incorpora el lugar del domicilio fiscal y la memoria de la entidad no residente.
- (v) La presunción prevista para los paraísos fiscales se extiende a los países o territorios de nula tributación.
- (vi) El régimen de imputación no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

1.16 Régimen especial de "impatriados"

- (i) Se excluye del régimen a los deportistas profesionales sometidos al Real Decreto 1006/1985.
- (ii) Se extiende el régimen al desplazamiento al territorio español como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no se participe o, en caso contrario, cuando la participación no determine la consideración de entidad vinculada.
- (iii) Se suprimen los requisitos de que los trabajos se realicen efectivamente en territorio español, que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España y que los rendimientos del trabajo no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- (iv) Se suprime el requisito cuantitativo de que las retribuciones previsibles no excedan de 600.000 euros anuales.
- (v) La deuda tributaria se determinará conforme a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con diversas especialidades:
 - (a) No serán de aplicación las exenciones previstas en la normativa de no residentes.
 - (b) Todas las rentas del trabajo del contribuyente se entenderán obtenidas en territorio español.
 - (c) Se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas durante el año natural, sin posibilidad de compensación alguna entre ellas.
 - (d) Se gravarán separadamente los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del resto de rentas, conforme a la escala ya indicada para las rentas del ahorro: 19%, 21% y 23%. No obstante, transitoriamente, en 2015, los tipos serán 20%, 22% y 24%.

- (e) El resto de rentas se gravarán conforme a la siguiente escala:

Base liquidable	Tipo 2015	Tipo desde 2016
Hasta 6.000 euros	24%	24%
Desde 600.000 euros en adelante	47%	45%

- (f) El porcentaje de retención sobre rendimientos del trabajo será del 24%. No obstante, cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será del 45% (47% en 2015).

Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen vigente a 31 de diciembre de 2014.

1.17 Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

Cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad o de instituciones de inversión colectiva cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos cinco de los diez períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, y concorra una serie de circunstancias relacionadas con (i) el valor de mercado de las acciones o participaciones, o (ii) el porcentaje de participación.

Las ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro y se imputarán al último período impositivo que deba declararse por el IRPF, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Se establecen unas reglas específicas para la determinación de la ganancia patrimonial.

En todo caso, cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, previa solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago la deuda tributaria que corresponda a estas ganancias patrimoniales, con sometimiento a ciertas reglas reguladas en el propio régimen.

Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, el contribuyente podrá optar por aplicar a las ganancias patrimoniales ciertas especialidades.

Este régimen será igualmente de aplicación cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado como paraíso fiscal y el contribuyente no pierda su condición de residente conforme al apartado 2 del artículo 8 de la LIRPF, también con ciertas especialidades.

1.18 Límite de declaración

Se incrementa de 11.200 a 12.000 euros límite para no presentar declaración en determinados supuestos.

1.19 Retenciones

- (i) Se matiza que el contribuyente podrá deducir la cantidad que debió ser retenida cuando la misma no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido por causa imputable exclusivamente al retenedor.
- (ii) En las transmisiones de derechos de suscripción preferente de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva estarán obligados a retener la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión.
- (iii) Se incorpora al texto de la Ley la escala de retenciones para rendimientos del trabajo, dividida en cinco tramos con tipos entre el 19% y el 45%. En el caso de atrasos, el tipo de retención se fija en el 15%.
- (iv) El tipo de retención para administradores y miembros del consejo de administración (35%, 37% en 2015) se reduce al 19% (20% en 2015) cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros.
- (v) El tipo de retención previsto para los rendimientos de actividades profesionales (19%, 20% en 2015) se reduce al 15% cuando el volumen de rendimientos íntegros sea inferior a 12.000 euros anuales.
- (vi) Se establece el porcentaje de retención para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción preferente en el 19% (20% en 2015).

1.20 Obligaciones de información

Se añaden o amplían obligaciones de información en relación con:

- Las entidades que comercialicen los contratos de Planes de Ahorro a Largo Plazo.
- Las Comunidades Autónomas, respecto de las personas que cumplan la condición de familia numerosa y de los datos de grado de discapacidad de las personas con discapacidad.
- Los contribuyentes que sean titulares del patrimonio protegido regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre.

2. Impuesto sobre Sociedades

Como se ha señalado, el Anteproyecto de la LIS presenta una nueva ley del impuesto, que modifica muchos aspectos en relación con la actualmente vigente, el Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS). Se prevé su entrada en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016. No obstante, ese Anteproyecto contiene otras muchas disposiciones que pretenden ser aplicables en 2015 e incluso algunas otras ya en 2014. Las describimos a continuación separadamente.

2.1 Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades

Relacionamos a continuación las principales novedades del Anteproyecto respecto del TRLIS, recordando que todavía han de pasar por la tramitación parlamentaria previa a su aprobación definitiva y que no se prevé su entrada en vigor sino hasta 2016.

2.1.1 En relación con la base imponible

(i) Concepto de actividad económica:

Se incorpora en la ley la definición de actividad económica; y, específicamente, para la actividad de arrendamiento de inmuebles se requiere que su ordenación se realice al menos a través de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa, determinándose teniendo en cuenta todas las entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

(ii) Limitación temporal a la deducción de rentas negativas intragrupo:

Se impide la deducción de las pérdidas generadas en las transmisiones intragrupo de acciones o participaciones, de inmovilizado material, de inversiones inmobiliarias, de inmovilizado intangible y de valores de deuda.

Serán deducibles en el periodo en que sean transmitidos a terceros ajenos al grupo. En el caso de transmisión de acciones o participaciones o de establecimientos permanentes, las pérdidas se minorarán en el importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros, salvo que hayan tributado efectivamente al menos en un 10%.

(iii) Limitación temporal a la deducción de deterioros de activos

No será deducible el deterioro que se pudiera producir la pérdida de valor de los elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda (renta fija). Sí será deducible en el momento de transmisión o baja de estos elementos patrimoniales.

Se entiende que con las amortizaciones (se incluye una tabla para el inmovilizado material en el articulado) y las depreciaciones sistemáticas (se permite la deducción del precio de los activos intangibles de vida útil indefinida y del fondo de comercio con un límite anual máximo del 5%) se cubre en el tiempo esta pérdida de valor.

Como excepción, sí serán deducible, con ciertas condiciones y límites, las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias así como los correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferidos ("DTA").

Finalmente, se mantiene la deducción fiscal del deterioro de créditos, con limitaciones similares a las actuales, así del de las existencias.

(iv) Deducibilidad de gastos financieros

La no deducibilidad de la retribución de los fondos propios alcanzará a todos aquellos que tengan tal naturaleza desde un punto de vista mercantil (e.g. acciones sin voto o acciones rescatables), con independencia de su tratamiento contable. Se incluyen en esa categoría a los préstamos participativos otorgados por entidades del mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

Se mantiene en términos parecidos "la regla del 30%" existente en la actual normativa respecto de la deducibilidad de los gastos financieros (exigiendo una inversión mínima para el cómputo de los dividendos recibidos como "beneficio operativo" de 50 millones de euros, en lugar de los 6 exigidos en la actualidad, cuando la participación es inferior al 5%).

No obstante, se incorpora una restricción en los casos de adquisición de participaciones en otras entidades cuando, con posterioridad, la adquirida es incorporada al grupo fiscal de la adquirente o es objeto de una operación de reestructuración, con la finalidad de evitar que la actividad adquirida soporte el gasto financiero derivado de su adquisición.

(v) Otros gastos deducibles

(a) Se establece un límite máximo para la deducción de gastos por atenciones a clientes o proveedores del 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio periodo impositivo.

(b) Se señala expresamente que las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones distintas a las correspondientes a su cargo serán deducibles, con independencia del carácter mercantil o laboral de la relación. Parece que de esta manera se resolvería este aspecto tan cuestionado en la actualidad.

(c) Se rechaza la deducibilidad de los gastos con entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal *diferente*, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10% (operaciones híbridas).

(vi) Operaciones vinculadas:

El Anteproyecto, por un lado, restringe, con carácter general, las reglas que determinan el perímetro de vinculación, aunque se recupera el supuesto de la vinculación "de hecho", es decir, aquellos casos en los que existe un poder de decisión de una entidad sobre otra, con independencia de las restantes reglas que determinan el perímetro de vinculación.

Por otro lado, simplifica respecto al actual el régimen de documentación para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.

En lo que se refiere a la metodología de valoración de las operaciones vinculadas, no se incluye ya una jerarquía de métodos, admitiéndose, con carácter subsidiario, cualquier método y técnica de valoración que respete el principio de libre competencia.

Se incluye una regulación específica en relación con las rentas estimadas por operaciones con establecimientos permanentes en el extranjero, aunque todo esto debe estar sujeto, en su caso, a lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

En relación con los acuerdos previos de valoración (APAs), se permite que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no estuvieran prescritos.

En lo que se refiere al ajuste secundario, no se incluye la recalificación presunta de la diferencia valorativa en los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad (participación en beneficios o aportación a fondos propios); y se contempla la posibilidad de que no se practique el ajuste cuando se proceda a la restitución patrimonial de la diferencia valorativa.

Finalmente, se hace una referencia a la estanqueidad de la valoración realizada conforme a la normativa de precios de transferencia en el sentido de que deberá afectar exclusivamente al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(vii) Exención para evitar la doble imposición (nacional e internacional)

Una de las novedades más llamativas es la unificación del tratamiento de los dividendos y plusvalías derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes en territorio español.

Así, se estarían extendiendo las líneas generales del régimen aplicable en la actualidad a las rentas provenientes de participaciones en el exterior (régimen de exención) a las entidades residentes en España. Para la aplicación de la exención, será necesario que la participación sea de, al menos, un 5% o, alternativamente, tener un valor superior a 50 millones de euros; y que la entidad participada haya estado gravada a un tipo nominal de, al menos, el 10% por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades.

Es de destacar que no se contempla una presunción de gravamen en casos de existencia de un Convenio aplicable como hasta ahora, ni, como regla general, el que los resultados de la participada provengan de una actividad empresarial desarrollada en el extranjero.

En relación con las rentas generadas por establecimientos permanentes, se sigue con el criterio de no integrar en la base imponible del Impuesto las rentas negativas del establecimiento permanente hasta su transmisión o hasta que se produzca el cese en su actividad; y se regula expresamente la posibilidad de operar en un mismo país a través de establecimientos permanentes diferenciados, en cuyo caso la aplicación del régimen de exención o de deducción se hará por cada uno de los establecimientos permanentes de forma independiente.

(viii) Reducción de la rentas de los activos intangibles ("Patent Box")

Se recoge en el Anteproyecto un tratamiento específico a las rentas procedentes de la cesión de determinados intangibles conocido como el "patent box" en términos similares al regulado en el TRLIS actual.

(ix) Obra benéfico-social de las Cajas de Ahorros

Se establece la posibilidad de deducir fiscalmente los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social cuando, conforme a la normativa contable, los mismos se registren contra la cuenta de pérdidas y ganancias.

(x) Reserva de capitalización

En "sustitución" de la tradicional deducción por reinversión, el Anteproyecto contempla esta figura para incentivar la reinversión y la capitalización de las sociedades.

Consiste en que los contribuyentes sujetos al tipo general de gravamen o al del 30% puedan reducir su base imponible en un 10% del importe del incremento de sus fondos propios en la medida que (i) este incremento se mantenga durante un plazo de 5 años y (ii) se dote una reserva por el importe de la reducción, debidamente separada e indisponible durante estos 5 años.

La reducción no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa a la reducción, a la integración de los ajustes por DTA y a la compensación de bases imponibles negativas. En el caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los 2 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la del propio ejercicio con el mismo límite.

Se establecen una serie de reglas para la determinación del incremento de los fondos propios, excluyéndose principalmente las aportaciones de socios o variaciones por activos diferidos, lo que conduce a que como regla general ese incremento de los fondos propios tenga que venir de beneficios del ejercicio no distribuidos.

(xi) Compensación de bases imponibles negativas (BIN)

Lo más novedoso es, además de no fijar ningún límite temporal para su compensación, la limitación del importe a compensar en un 60% de la base imponible, admitiéndose en todo caso la compensación hasta un importe de 1 millón de euros.

Por otro lado, se establecen unas reglas para limitar el aprovechamiento de BIN en aquellos casos en los que se hayan adquirido sociedades con la finalidad de compensar sus BIN.

2.1.2 *En relación con el tipo de gravamen*

(i) El tipo general de gravamen será del 25%.

(ii) Las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas tributarán al 15% durante los dos primeros periodos (salvo que deban tributar a un tipo inferior). No se aplicará este tipo a las entidades que tengan como actividad principal

la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

- (iii) Se aplicará un tipo del 20% a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los resultados extracooperativos (tipo general).
- (iv) Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general (25%) excepto por los resultados extracooperativos (30%).
- (v) Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la explotación, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30% (manteniendo así las primeras el tipo aplicable actualmente).

2.1.3 Deducciones sobre la cuota íntegra

(i) Deducciones para incentivar determinadas actividades

Solo se contemplan en el Anteproyecto deducciones por actividades de I+D+i, incentivos al sector cinematográfico y deducciones por creación de empleo.

En relación con la primera de ellas, se mantienen los tipos pese a la baja el tipo general de gravamen y se incluyen pequeñas modificaciones puntuales respecto de la deducción tal y como está configurada actualmente.

La deducción por inversiones en producciones cinematográficas se fija en un 20% para el primer millón de euros de base de la deducción y en un 18% para el resto, a fin de potenciar el desarrollo de una industria propia. Se establece igualmente una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español para atraer a España la realización de grandes producciones internacionales.

(ii) Deducción para evitar la doble imposición internacional

Aparte de las modificaciones ya reseñadas en relación con la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español (y las reglas similares para rentas procedentes de establecimientos permanentes), se proponen las novedades que se exponen a continuación.

En relación con las rentas obtenidas en el exterior que han sido objeto de gravamen fuera de España, se sigue manteniendo el criterio de permitir la deducción del importe menor entre i) el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, sin que el mismo pueda exceder del impuesto que corresponda según el Convenio de doble imposición suscrito con el estado en cuestión, si lo hubiera, y ii) el impuesto que habría correspondido pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en territorio español.

Como principal novedad respecto al tratamiento actual, se establece la deducibilidad del exceso del impuesto extranjero que no pueda ser deducido por exceder de los límites señalados anteriormente, siempre que las rentas gravadas deriven de la realización de actividades económicas en el extranjero.

Respecto de los dividendos y participaciones en beneficios recibidos del exterior, como régimen alternativo al de exención antes comentado, se permite deducir de la cuota del Impuesto sobre Sociedades el impuesto efectivamente pagado por la

entidad no residente respecto de los beneficios con cargo a los que se abonan los dividendos, incluyendo el impuesto subyacente soportado por las entidades participadas de cualquier nivel.

Para poder aplicar esta deducción se exigen los mismos requisitos de porcentaje y período de tenencia de la participación y/o del valor de adquisición de la inversión en la entidad participada que en el régimen de exención: al menos un 5% de participación directa o indirecta o, alternativamente, un valor de adquisición superior a 50 millones de euros y, en ambos casos, un período de tenencia de al menos un año con posibilidad de completarlo tras la percepción del dividendo.

El importe de esta deducción, junto con la del impuesto soportado en el extranjero por el contribuyente, no podrá exceder del impuesto que hubiera correspondido pagar en España sobre dichas rentas. A diferencia de lo establecido en el caso del impuesto soportado en el extranjero por el contribuyente (que corresponde a la realización de actividades económicas en el extranjero), el exceso del impuesto satisfecho por las entidades participadas no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto.

2.1.4 Regímenes especiales

Las principales modificaciones respecto de los regímenes especiales que actualmente se encuentran reguladas en el TRLIS son las siguientes:

(i) Régimen especial de consolidación fiscal

La principal diferencia respecto de la regulación actual se centra en el perímetro del grupo de consolidación, en el que se pretende que entren, como regla general, todas aquellas sociedades españolas sobre las que se tenga al menos un 75% de participación y los establecimientos permanentes en España de las entidades no residentes del grupo, sin que se vea condicionada por su configuración societaria.

Como regla especial, y para adaptarlo al diferente tipo de gravamen que se prevé para las entidades de crédito, se permite, cumpliéndose los restantes requisitos para ello, la integración en el mismo grupo de consolidación fiscal de entidades que tributan al tipo general del impuesto junto a entidades de crédito que tributen a un tipo impositivo diferente, siempre que así se opte para todas ellas. En ese caso, el grupo tributará en su conjunto al tipo del 30%.

Además de lo anterior, en cuanto a la determinación de la base imponible del grupo, que se obtiene como ocurre con la actual normativa a partir del sumatorio de las bases imponibles individuales de las entidades y establecimientos permanentes que forman parte del grupo, se incluyen algunos cambios puntuales tendentes a perfeccionar el régimen considerando el grupo como una única entidad.

(ii) Régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración

Se configura este régimen como el general para las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la necesidad de optar por su aplicación, aunque se establece una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.

Como consecuencia necesaria de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno desaparece como mecanismo para eliminar la doble imposición el régimen de deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión.

(iii) Régimen especial de las empresas de reducida dimensión

No se contempla para estas sociedades una escala de gravamen reducida como se les aplica en la actualidad. No obstante, se establece un mecanismo por el que se puede reducir la base imponible hasta el 10% con un límite máximo anual de 1 millón de euros, pudiendo llegar, por lo tanto, a un tipo efectivo de tributación del 22,5% de tipo de gravamen.

De esta manera, se anticipa en la base imponible del contribuyente el efecto de las bases imponibles negativas que previsiblemente van a generarse en los 5 ejercicios siguientes. Para ello, deberá dotar con cargo a los beneficios del ejercicio en el que se realice la minoración una reserva por el importe de la minoración en la base imponible derivada de la "reserva de nivelación", que será indisponible durante el período de 5 años.

(iv) Transparencia Fiscal Internacional

En este régimen, que en líneas generales sigue el mismo tratamiento que el existente en la actualidad, se incorpora un nuevo supuesto de obligatoriedad de imputación de la renta positiva obtenida por la filial no residente.

Partiendo de los requisitos de participación mínima y tributación máxima (50% de participación conjuntamente con personas o entidades vinculadas y tributación inferior al 75% del impuesto español), conforme se dispone en el Anteproyecto, se deberán imputar al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la filial derivadas de la cesión o transmisión de bienes y derechos, o de la prestación de servicios, cuando la misma no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Como excepción, no se producirá la imputación señalada en aquellos casos en que el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en otra entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.

Para el supuesto de que existan esos medios materiales y personales para la realización de las actividades, se imputarán únicamente las rentas que provengan de determinadas fuentes, en línea con el actual mecanismo de la transparencia fiscal internacional, aunque se han incluido pequeñas modificaciones respecto del régimen actual del TRLIS.

Por último, se elimina el supuesto de no imputación cuando la suma de las rentas sea inferior al 4% de los ingresos totales de la entidad no residente, así como la posibilidad de medir el límite que permanecería vigente (15% de la renta total) a nivel del grupo de sociedades.

(v) Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros ("ETVE")

Destacan dos modificaciones en este régimen especial, aparte de la necesaria adaptación del régimen al nuevo escenario en el que están exentos también los dividendos y rentas procedentes de la transmisión de entidades residentes si cumplen determinados requisitos.

La primera es la elevación a 50 millones de euros el importe mínimo de la inversión para acceder a este régimen cuando no se dispone del 5% de participación mínima. Este umbral tan elevado, hasta ahora de 6 millones de euros, puede impedir seguir aplicando el régimen a entidades que actualmente lo están haciendo.

La segunda es la corrección del tratamiento de los dividendos percibidos de las ETVE por las personas físicas residentes en España, que se incorporarán en su IRPF como "rentas del ahorro" (bajo la actual Ley, dichos dividendos se integran en la base general del IRPF).

2.1.5 *Sociedades civiles*

Las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

Se establece un régimen fiscal especial para la disolución y liquidación de sociedades civiles en las que concurran circunstancias como que con anterioridad a 1 de enero de 2016 les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas o que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

El régimen fiscal supone básicamente la exención o diferimiento de impuestos; en el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios se establece un régimen similar al que se reguló en su día para la disolución de las sociedades patrimoniales.

Los socios de sociedades civiles a las que se haya aplicado el régimen de atribución de rentas y adquieran la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, podrán seguir aplicando la deducción en actividades económicas que estuviesen pendiente de aplicación a 1 de enero de 2016, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2.2 **Medidas introducidas para los periodos 2014 y 2015**

Sin perjuicio de que, con carácter general, se establece en el Anteproyecto que la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades entrará en vigor el 1 de enero de 2016 y será aplicable para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 (y, por lo tanto, con carácter general continuará siendo aplicable hasta entonces la normativa actual del Impuesto sobre Sociedades, el TRLIS), se incluyen también algunas medidas que tienen efectos para los ejercicios iniciados en 2014 y en 2015. Estas son, fundamentalmente, las siguientes:

- (i) Dentro del esquema de reducción progresiva del tipo general de gravamen desde el 30% actual hasta el 25% en 2016, se establece para el periodo 2015 un tipo general transitorio del 28%.

Para las restantes entidades, seguirán siendo aplicables durante 2015, con carácter general, los tipos en vigor antes de la reforma.

Como consecuencia de los nuevos tipos aplicables en 2015 y en 2016 es necesario adaptar las deducciones por doble imposición interna correspondientes a ejercicios anteriores a 1 de enero de 2015, que se podrán deducir en los ejercicios siguientes recalculando su importe teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el periodo impositivo en que se aplique.

- (ii) Con carácter general, conviene destacar que durante el periodo 2015 continuarán siendo aplicables las siguientes medidas excepcionales introducidas con motivo de la crisis económica en ejercicios anteriores:
- (a) Las limitaciones a la aplicación del régimen de libertad de amortización por los elementos adquiridos hasta el 31 de marzo de 2012;
 - (b) Las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas por grandes empresas, de acuerdo con las cuales:
 - Las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20 millones pero inferior a 60 millones de euros, únicamente pueden aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores hasta el límite del 50% de su base imponible previa.
 - Las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 60 millones de euros, únicamente pueden aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores hasta el límite del 25% de su base imponible previa.
 - (c) Las reglas especiales para la determinación del importe de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades: pago fraccionado mínimo, tipos incrementados, etc.;
 - (d) La amortización fiscal del fondo de comercio adquirido a terceros, el fondo de comercio financiero, el fondo de comercio de fusión y el inmovilizado inmaterial con vida útil indefinida, que seguirán teniendo como límite el 1% máximo anual para las tres primeras y el 2% máximo anual para la cuarta;
 - (e) Las reglas especiales de aplicación temporal del régimen de amortización de los contratos de arrendamiento financiero;
 - (f) La regulación sobre los activos fiscales diferidos (DTA), sin perjuicio de lo señalado posteriormente.

En relación con estas medidas extraordinarias que se han introducido en los últimos ejercicios, nos remitimos a nuestros Boletines anteriores donde se hace una descripción pormenorizada de todas ellas.

- (iii) Desaparece a partir de 1 de enero de 2015 la deducción fiscal del fondo de comercio financiero, pero se establece un régimen transitorio permitiendo la deducción respecto de las inversiones realizadas antes de 1 de enero de 2015 de acuerdo con lo establecido en la normativa en vigor actualmente, manteniéndose para 2015, como se ha indicado, la deducción con un límite máximo de la centésima parte.

Se establece, desde 1 de enero de 2014, que la integración en base imponible de las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias así como los correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferidos (ajustes por "DTA") se producirá con el límite del 60 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas. Para 2015 se establece, en su lugar, un límite similar al existente para la compensación de bases imponibles negativas para las grandes empresas.

- (iv) De forma adicional, se introduce un nuevo artículo regulando específicamente la conversión de los activos por impuesto diferido en crédito exigible, y se añade, con efectos desde 1 de enero de 2011, un régimen similar para Cooperativas, con algunas particularidades.
- (v) A pesar de que la exención para las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades residentes en España, cuando cumplan los requisitos exigidos, se regula en la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades cuya entrada en vigor está prevista para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se incluye en el Anteproyecto una Disposición transitoria donde se establece un régimen de exención progresiva sobre esas rentas.

Así, se establece una exención del 30% en 2015 y del 60% en 2016 sobre la parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

Para la parte correspondiente a ese incremento neto de beneficios se dice en el Anteproyecto que se aplica una exención, debiéndose entender que no se aplica la deducción para evitar la doble imposición del artículo 30.5 del TRLIS, vigente todavía al menos para el ejercicio 2015.

Esta exención está enmarcada en la aparición de una nueva ley que contempla, como se ha señalado, una exención total sobre las rentas obtenidas en la transmisión de determinadas participaciones de entidades residentes en España, por lo que también en esa nueva ley se prevé la desaparición de las medidas que actualmente se recogen en el TRLIS para corregir la doble imposición en el supuesto de distribuciones de dividendos en los que anteriores titulares de las participaciones hayan tributado con motivo de la transmisión.

Por lo tanto, la introducción de esta exención progresiva a partir de 2015 hace necesario incorporar un régimen transitorio para las adquisiciones realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2015 (que seguirán el régimen actualmente establecido, esto es, minorando la base imponible por el dividendo recibido en función de la tributación de los anteriores titulares), y para las realizadas en 2015 y en 2016 (la disminución de la base imponible se hará en función de la parte no exenta).

- (vi) El fondo de comercio de fusión, debido también a la desaparición de gravamen en las entidades residentes transmitentes de la participación por aplicación de la nueva exención prevista en el Anteproyecto, dejará de ser deducible a partir de que entre en vigor esta disposición. Sin embargo, deberá fijarse un régimen transitorio que evite la doble imposición en aquellos casos en que el transmitente haya tributado.

A este respecto, las disposiciones transitorias del Anteproyecto únicamente parecen mantener la deducibilidad del fondo de comercio de fusión existente hasta el momento para aquellas adquisiciones de entidades participadas efectuadas con anterioridad a 1 de enero de 2015, lo que no tiene mucho sentido. No obstante, se ha de tener en cuenta que en 2015 seguirá en vigor lo dispuesto en el TRLIS respecto del régimen especial de neutralidad que permite la deducibilidad del fondo de comercio de fusión cuando se cumplan los requisitos para ello.

- (vii) En relación con el régimen de consolidación fiscal, las nuevas reglas respecto de la configuración del grupo fiscal previstas en el Anteproyecto y que se han comentado anteriormente serán aplicables en el primer periodo impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2015. Por ello, podrán entrar a formar parte del grupo ya a partir de ese ejercicio entidades que con la normativa actualmente vigente no podrían hacerlo.

Por otro lado, también serán ya aplicables a partir del primer periodo iniciado a partir del 1 de enero de 2015 las nuevas reglas dirigidas a evitar los inconvenientes que la actual normativa presenta para los supuestos de integración de un grupo fiscal en otro diferente, de manera que esas operaciones sean totalmente neutrales desde un punto de vista fiscal.

- (viii) Se incorpora una nueva restricción a la deducibilidad de los gastos financieros sobre la general conforme a la "regla del 30%", que puede afectar a operaciones de LBO ("Leverage Buy Out") de forma que para las operaciones de reestructuración realizadas a partir del 20 de junio de 2014 se añade un límite adicional del 30% del beneficio operativo de la propia entidad adquirente en los casos de adquisición de participaciones en otras entidades cuando, con posterioridad, la adquirida es incorporada al grupo fiscal de la adquirente, excluyéndose del cómputo el beneficio de la actividad de la entidad adquirida.

El mismo tratamiento, es decir, la imposición de ese límite adicional, también será aplicable en el ámbito de una operación de reestructuración.

- (ix) En relación con el régimen especial aplicable a las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI), con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014:

- (a) Se exceptiona del régimen de retención generalmente aplicable a los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por las SOCIMI en aquellos casos en los que la entidad perceptora sea una entidad que aplique, asimismo, este régimen especial.

- (b) La restricción actualmente existente a la aplicación por parte de los socios no residentes de la SOCIMI (sin establecimiento permanente) de la exención en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles únicamente será aplicable cuando la participación del socio sea igual o superior al 5%.

- (x) Con efectos para el periodo 2015 se introducen las siguientes modificaciones en el régimen de las entidades sin fines lucrativos a las que resulta de aplicación la normativa de la Ley 49/2002:

- (a) Se incrementa el porcentaje de deducción aplicable por las personas físicas, del 25% a 27,5 %. A partir de 2016 el porcentaje será del 30%.

- (b) Se estimula la fidelización de las donaciones, realizadas tanto por personas físicas como jurídicas.

En concreto, durante 2015, las personas físicas podrán aplicar una deducción del 50% respecto de los primeros 150 euros que sean objeto de donación, y un 32,5% por el exceso, siempre que se hayan efectuado donativos a la misma entidad en los últimos tres años. A partir de 2016 los porcentajes serán del 75% y del 35%, respectivamente.

Las donaciones fidelizadas durante un mínimo de 3 años, realizadas por las personas jurídicas, tendrán derecho a una deducción del 37,5%. A partir de 2016 el porcentaje será del 40%.

- (xi) Se derogan con carácter general los incentivos fiscales aplicables a los acontecimientos de excepcional interés público, salvo los aprobados antes del 20 de junio de 2014.

3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Se prevén diversas modificaciones de la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), con efectos desde el próximo 1 de enero de 2015 y, en particular:

3.1 Exenciones

- (i) Se modifica la cláusula anti-abuso actualmente existente tanto para las distribuciones de dividendos a matrices residentes en la UE como en los pagos de cánones a empresas asociadas residentes en la UE, para admitir la no aplicación de la misma exclusivamente *"cuando la constitución y operativa de aquella (la sociedad receptora del dividendo o canon) responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos"*.
- (ii) Se cambian las condiciones para la exención de las distribuciones de dividendos a sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo.

En concreto, si hasta la fecha se venía exigiendo, entre otros requisitos, que dichas sociedades matrices residieran en un Estado que hubiera "suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria", ahora la norma cambia su redacción para exigir la residencia en un Estado con un "efectivo intercambio de información tributaria", en los nuevos términos introducidos en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, comentada más adelante.

- (iii) Se suprime la exención de hasta 1.500 € sobre dividendos obtenidos por ciertas personas físicas no residentes, en línea con la modificación propuesta para el IRPF.

3.2 Base imponible

- (i) Se traslada de la normativa del Impuesto sobre Sociedades a la de No Residentes la obligación de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos afectos a un establecimiento permanente que cesa su actividad o son transferidos al extranjero.

- (ii) En el supuesto de ganancias patrimoniales por transmisión de acciones o participaciones obtenidas por no residentes a los que previamente les hubiera sido de aplicación el nuevo régimen de tributación por cambio de residencia, se establece expresamente que la ganancia patrimonial se computará tomando como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones utilizado a efectos del citado nuevo régimen.
- (iii) Se modifican las reglas para la determinación de la base imponible de los contribuyentes residentes en la UE, que hasta la fecha permiten deducir tanto a contribuyentes personas físicas como jurídicas, los gastos previstos en la LIRPF, siempre que acrediten que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.
 - Por un lado, estas reglas se extienden también a residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.
 - Por otro, se prevé que deba atenderse a su efectiva condición de persona física o jurídica, de forma que en el caso de personas jurídicas la norma de referencia para la deducción de los gastos sea la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con iguales requisitos de acreditación y vinculación con la actividad realizada en España que los hasta ahora vigentes.

3.3 Tipos de gravamen

- (i) El tipo de gravamen de los establecimientos permanentes se determinará por remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- (ii) La imposición complementaria sobre las rentas obtenidas y transferidas al extranjero por establecimientos permanentes se practicará al tipo del 20% durante 2015 y al 19% a partir de 2016.
- (iii) En cuanto a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, el tipo de gravamen general, que hasta la fecha era del 24,75%, (i) se reduce a un 24% y (ii) a un 19% desde 2016 (20% durante 2015) para residentes en la Unión Europea o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en línea con la reducción del tipo mínimo de gravamen de la escala general del IRPF.

De esta forma, el Anteproyecto viene a igualar la tributación general de los residentes en la UE con la existente para dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que también será del 19% desde 2016 (20% durante 2015).

- (iv) El tipo de gravamen de las entidades en atribución de rentas con presencia en territorio español se fija en el 25%.

3.4 Otras propuestas de modificación

- (i) Se establece una nueva obligación de retención en las transmisiones de derechos de suscripción por personas físicas no residentes, en cuyo caso, la base imponible será el importe de la transmisión y el tipo de gravamen el 19%.

- (ii) Se extiende el régimen de opción para contribuyentes residentes en otros Estados Miembros de la UE de tributar por el IRPF a los residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, ampliándose los supuestos de aplicación también al caso de que el contribuyente haya obtenido en territorio español una renta inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiera correspondido de haber sido residente fiscal en España, y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.
- (iii) Las ganancias patrimoniales generadas en transmisiones de inmuebles que hayan constituido la vivienda habitual de un no residente en España estarán exentas de gravamen en caso de reinversión del importe obtenido en dicha transmisión en otra vivienda habitual, y bajo las mismas condiciones aplicables a los residentes fiscales en España.

No obstante, esta exención no evita la aplicación de la retención del 3% del precio de transmisión en las transmisiones de inmuebles por no residentes, ni exime de la obligación de presentar declaración e ingresar la deuda tributaria al no residente, si bien si la reinversión se hubiera producido con anterioridad a la transmisión, podrá tenerse en cuenta a efectos de determinar la deuda tributaria correspondiente.

- (iv) Se modifica la "definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria" (lo que tiene impacto en diversos impuestos, y no solo en el IRNR) para incluir nuevos criterios actualizadores de la lista de paraísos fiscales y, en particular, la posibilidad de que los países o territorios con esta consideración firmen el "Convenio de Asistencia Mutua en Materia Fiscal de la OCDE, enmendado por el Protocolo 2010" o los resultados de las "evaluaciones inter pares" realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

La modificación, asimismo, habilita al gobierno para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal.

4. Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario

La Exposición de Motivos del Anteproyecto de modificación del IVA y del IGIC y los Impuestos Especiales que contiene las modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) las divide en tres grandes bloques: las que obedecen a adaptaciones de sus disposiciones para adecuarlas a la normativa comunitaria, a su interpretación por el Tribunal de Justicia o a los criterios de la Comisión; algunos ajustes técnicos en aras del principio de seguridad jurídica, y, finalmente, una serie de medidas de lucha contra el fraude.

En lo que respecta a las modificaciones realizadas en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), si bien las islas Canarias se encuentran fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, no resultándole de aplicación la normativa ni la jurisprudencia comunitaria, se incorporan a la regulación del citado Impuesto algunas de las modificaciones efectuadas en el IVA con el fin de conseguir una mayor adecuación de ambos tributos.

Las principales modificaciones previstas para 1 de enero de 2015 son las siguientes:

4.1 Territorialidad (IVA)

Se adecúan las referencias a los distintos territorios de acuerdo con las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la UE, además de introducir la clasificación de algunos territorios en particular.

4.2 Supuestos de no sujeción (IVA e IGIC)

En relación con la transmisión de una unidad económica autónoma, además de alguna modificación de orden menor, se condiciona la no sujeción de la operación a que la unidad económica lo sea en sede del transmitente.

Se modifica también la no sujeción de los entes públicos para establecer con carácter legal la no sujeción de las operaciones que realicen en el marco de encomiendas de gestión los entes, organismos o entidades públicas que tengan la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración encomendante, así como los prestados a las Administraciones por entidades del sector público en las que dichas Administraciones ostenten el control de su gestión o el derecho a nombrar a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración.

4.3 Concepto de entrega de bienes (IVA e IGIC)

A fin de adecuar las disposiciones nacionales al criterio del Tribunal de Justicia para que puedan quedar no exentas de los citados Impuestos, se califican como entregas de bienes las transmisiones de valores que atribuyan la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble.

Adicionalmente, en el ámbito concreto del IGIC, se introducen las siguientes modificaciones en el concepto de entrega de bienes:

- (i) En las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, se exige que el coste de los materiales aportados por el ejecutante exceda del 40% de la base imponible (hasta ahora el citado porcentaje es del 33%).
- (ii) Se consideran entregas de bienes las cesiones de bienes en virtud de contratos de ventas a plazos con condición suspensiva y las operaciones asimiladas a los arrendamientos-venta.

Con tales modificaciones la normativa del IGIC se equipara a la normativa del IVA.

4.4 Abandono de las áreas o regímenes suspensivos (IVA)

Se da rango legal al criterio administrativo por el cual no tendrá lugar el hecho imponible operación asimilada a la importación cuando se produzca la salida de los bienes de las áreas o regímenes de los artículos 23 y 24 siempre que se produzcan con ocasión de una entrega intracomunitaria, exportación o asimilada exentas.

4.5 Exenciones en operaciones interiores (IVA)

La Comisión Europea hizo público el 24 de octubre de 2012 la emisión de un dictamen motivado previo a la formulación de una demanda ante el Tribunal de Justicia por considerar que la exención aplicable a los servicios prestados por los notarios en relación con las

transacciones financieras que contiene la norma española no se ajustaba a las disposiciones de la Directiva.

Con la modificación que ahora se propone, por la que se eliminan estos servicios de la lista de exenciones, el legislador español se aviene al criterio de la Comisión.

Además de esta adaptación, se modifican las siguientes exenciones:

- (i) Se elimina la exención de las entregas de terrenos en las aportaciones iniciales a las Juntas de compensación por los propietarios y las adjudicaciones que realice la Junta a aquéllos en proporción a sus aportaciones.
- (ii) Se elimina la referencia al objeto "exclusivo" de las entidades sin ánimo de lucro dedicadas a fines políticos, sindicales, etc.
- (iii) Se elimina la restricción a la no exención de los terrenos en curso de urbanización a que sean realizadas por el promotor de la urbanización.
- (iv) Se actualizan las referencias en las exenciones técnicas del 20.Uno 24º a la eliminación de la exención en las aportaciones a Juntas de Compensación.

4.6 Renuncia a las exenciones en operaciones inmobiliarias (IVA)

Se amplía la posibilidad de renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias, que ya no queda condicionada a que el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en la adquisición. Bastará el derecho a la deducción parcial, sea efectiva o en función del destino previsible de los bienes objeto de la transmisión.

4.7 Exenciones en operaciones de comercio exterior (IVA)

Se introducen algunos ajustes técnicos en relación con los servicios relacionados con las exportaciones y con operaciones de importación con vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero, cuyo ámbito objetivo se restringe a determinados supuestos y bienes.

4.8 Lugar de realización de las operaciones (IVA e IGIC)

- (i) Reglas de lugar de realización de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica

Esta modificación obedece a la obligada transposición de las disposiciones de la Directiva 2008/8, con efectos 1 de enero de 2015, para establecer las nuevas reglas de localización que resultarán aplicables a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y a los prestados por vía electrónica y que han sido ampliamente comentados en Boletines anteriores.

A modo de recapitulación, hasta 31 de diciembre de 2014, estos servicios prestados por entidades establecidas en territorio de aplicación del IVA o del IGIC a consumidores finales domiciliados en la Comunidad o en Canarias quedan sujetos a IVA español o a IGIC, respectivamente.

A partir de 1 de enero de 2015, sin embargo, van a quedar sujetos en el Estado miembro en el que radique el cliente de forma que, cuando éste sea consumidor final, el prestador quedará obligado a repercutir e ingresar el IVA (o en su caso el IGIC) del Estado del domicilio del cliente.

En el ámbito del IVA, a fin de simplificar la gestión de las obligaciones a cumplir en cada uno de los Estados miembros en los que se presten servicios, se establece la posibilidad de optar por el mecanismo que se ha dado en llamar de "Mini Ventanilla Única" por mor del cual la declaración del impuesto a ingresar en cada Administración se gestionará exclusivamente a través de la Administración Fiscal del lugar de establecimiento del prestador (española, en este caso).

Adicionalmente, en lo que respecta al IGIC se modifica la cláusula de cierre de utilización o explotación efectiva para adecuarlo a las modificaciones que se introdujeron en la cláusula correlativa de la Ley del IVA con efectos 1 de enero de 2014 al eliminar de la misma la referencia que se hacía a "Canarias, Ceuta y Melilla", evitando así que se puedan dar situaciones de doble sujeción.

(ii) Lugar de realización de las entregas de bienes con instalación

Se elimina el límite cuantitativo del coste de instalación para localizar las entregas de bienes con instalación o montaje en el territorio donde se ultime la instalación, si bien se mantiene el requisito de su inmovilización.

4.9 Devengo (IVA)

Se actualiza la referencia legal contenida en relación con el devengo en las certificaciones de obra pública al artículo 235 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, sin alterar su contenido.

4.10 Base imponible (IVA e IGIC)

En el IVA, también en aplicación de los criterios de la jurisprudencia comunitaria, se sustituye la valoración a mercado de las operaciones cuya contraprestación no sea total o parcialmente dineraria por el valor acordado por las partes, aplicándose, por defecto, las reglas de los autoconsumos y se aclara que la exclusión de la base imponible de las subvenciones no vinculadas al precio no abarca los "importes pagados por un tercero en contraprestación por las operaciones".

En el ámbito del IGIC se introducen las mismas modificaciones, incluyéndose expresamente las citadas reglas para determinar la base imponible.

4.11 Modificación de la base imponible (IVA e IGIC)

En los casos de declaración de concurso, se amplía en dos meses el plazo para modificar la base imponible.

En los de morosidad, se amplía la posibilidad de los empresarios que tengan la consideración de PYMES en el Impuesto de reducir la base imponible en el plazo de seis meses desde el devengo o en el plazo general de un año y se establecen condiciones para el cómputo de los plazos cuando a las operaciones les resulta aplicable el criterio de caja.

En el ámbito del IVA se incluye asimismo una corrección técnica en cuanto a la remisión al precepto por el que se regula la rectificación de las deducciones por el destinatario de las operaciones.

4.12 Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo (IVA)

En la línea marcada por las últimas modificaciones normativas, se establecen nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo como medida de prevención del fraude. Los nuevos supuestos son aplicables a las entregas de:

- (i) Plata, platino y paladio.
- (ii) Teléfonos móviles.
- (iii) Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

4.13 Tipo impositivo aplicable a equipos médicos y sustancias medicinales (IVA)

En 2010 la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción del Derecho de la UE contra España, en su fase administrativa previa, al considerar que no se ajustaba a la Directiva del impuesto la aplicación de tipos reducidos a:

- (i) Las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos;
- (ii) Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son «utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos»;
- (iii) Los aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de los animales, y
- (iv) Los aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre, pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los minusválidos.

Puesto que España no acogió las tesis de la Comisión, ésta interpuso un recurso ante el Tribunal de Justicia con fecha 8 de julio de 2011, que se resolvió mediante sentencia condenatoria a España de 17 de enero de 2013.

A fin de adecuar la normativa a lo establecido en la sentencia del Tribunal, se modifican la lista de bienes a la que se aplica el tipo reducido del 10% que queda ahora circunscrito, entre otros productos, a medicamentos de uso animal, determinados productos farmacéuticos susceptibles de uso por el consumidor y los equipos y aparatos médicos que se enumeran en un nuevo Anexo octavo de la Ley (que incluye, entre otros, las gafas y lentillas graduadas) y el tipo del 4% para los medicamentos de uso humano. Este tipo se mantiene también para los vehículos para personas con movilidad reducida y para la entrega de prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad.

En términos generales sólo se benefician de los tipos reducidos los bienes que sirvan para aliviar o tratar deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales de las personas.

4.14 Deducciones (IVA e IGIC)

Se establece la obligación de determinar el montante de las cuotas deducibles por afectación a actividades empresariales y no empresariales en el caso de las entidades públicas que desarrollen ambos tipos de operaciones (las denominadas "empresas duales") mediante criterios razonables, permitiéndose atender a la proporción de ingresos que se obtengan de unas y otras.

Por otro lado, se excluyen del cómputo de la prorrata general aplicable a los inputs comunes, en el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial, el volumen de operaciones realizadas en el régimen especial de Grupo de entidades.

Finalmente, en el IVA se amplía la posibilidad de aplicación de la prorrata especial obligatoria a aquellos casos en los que el montante de las deducciones en prorrata general exceda en un 10 por 100 del que resultaría de la aplicación de la prorrata especial.

En lo que respecta al IGIC, tal posibilidad se introduce por primera vez en la norma, sustituyendo a los supuestos que hasta el momento obligaban a la aplicación de la prorrata especial.

4.15 Devoluciones a no establecidos en la UE (IVA)

Se elimina el requisito de reciprocidad para las cuotas soportadas por servicios de hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial, así como en relación con la adquisición o importación de moldes, plantillas o equipos que se utilicen en la fabricación de bienes que sean exportados con destino al empresario no establecido, siempre que tales equipos sean también objeto de exportación finalizada su utilización.

4.16 Liquidación del impuesto en las importaciones (IVA)

Si bien se mantiene el sistema de liquidación del IVA a la importación, se prevé que la recaudación e ingreso de las cuotas pueda efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se reciba dicha liquidación lo que evitará el efecto financiero de ingreso de las cuotas en el Tesoro Público y posterior recuperación a través de la deducción en las declaraciones-liquidaciones periódicas. No obstante, la forma de proceder y los requisitos exigibles a los sujetos pasivos para acceder a este procedimiento se dejan pendiente de un posterior desarrollo reglamentario.

Por otra parte se prevé, a la espera de su desarrollo reglamentario, un procedimiento específico de inspección del IVA a la importación que se regirá por lo previsto en la Ley General Tributaria con la especialidad de que el objeto del procedimiento se limitará a la comprobación del cumplimiento de la obligación tributaria en relación con este hecho imponible por lo que el alcance del procedimiento quedará limitado a dicho objeto sin que sea susceptible de ampliación.

Además se deroga la disposición adicional única de la Ley 9/1998 que regulaba el reembolso del IVA en importaciones de bienes a los agentes de aduanas y a las entidades que actuaran en nombre propio y por cuenta de los importadores.

4.17 Liquidación del IGIC

Se establece como novedad la posibilidad de que la Administración inicie un procedimiento para la práctica de la correspondiente liquidación provisional en caso de que transcurran treinta días desde que el sujeto pasivo haya sido requerido para efectuar la autoliquidación que no realizó en plazo, salvo que se subsane el incumplimiento o se justifique que no existe obligación.

Tales liquidaciones provisionales serían inmediatamente ejecutivas desde su notificación, sin perjuicio de la posibilidad de interponer las pertinentes reclamaciones.

4.18 Regímenes especiales simplificado y de la agricultura ganadería y pesca (IVA e IGIC)

Se reducen los límites cuantitativos que permiten la aplicación del régimen simplificado y los requisitos subjetivos y cuantitativos para la aplicación del Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (estos últimos con entrada en vigor 1 de enero de 2016) y, en el IVA, se introducen algunas correcciones técnicas en relación con las transmisiones de inmuebles en el régimen de recargo de equivalencia.

4.19 Régimen especial de las Agencias de viajes (IVA e IGIC)

A fin de adecuar la normativa a la sentencia del Tribunal de 26 de diciembre de 2013, se introducen diversas modificaciones en el régimen especial de agencias de viajes:

- (i) Se incluye expresamente la aplicación del régimen a las operaciones realizadas por cualquier empresario que impliquen la actuación en nombre propio en la contratación de servicios de hospedaje o transporte en beneficio de un tercero.
- (ii) Se elimina la posibilidad de hacer constar en la factura la referencia a "cuotas de IVA/IGIC incluidas en el precio" la cantidad resultante de multiplicar por 6 (por 2 en el caso del IGIC) y dividir por 100 el precio de la operación y que esta cuantía se entienda soportada por el destinatario a los efectos de practicar sus deducciones.
- (iii) No obstante cuando el destinatario sea empresario, podrá optarse por la aplicación del régimen general del impuesto.
- (iv) Se elimina la posibilidad de determinar la base imponible de forma global para cada período impositivo.

4.20 Régimen Especial de Grupo de Entidades (perímetro) (IVA e IGIC)

La normativa española permite la aplicación de este régimen a las entidades dominantes y a sus dependientes siempre que la participación de las primeras en las segundas sea de, al menos, el 50% del capital social.

En 2009, la Comisión publicó una Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo con su interpretación de las disposiciones de la Directiva en lo que concierne a lo que en España se ha transpuesto como el Régimen Especial de Grupo de Entidades.

En él, en relación con las entidades que pueden ser tratadas como un "sujeto pasivo único" la Comisión abogaba, sobre la base de la dicción literal de la Directiva, por la concurrencia simultánea de vínculos en el orden financiero, económico y organizativo que, en la norma española, se habían transpuesto por mera referencia a la citada participación en el capital social en un mínimo del 50%.

A fin de adecuar la norma española al criterio de la Comunicación de la Comisión, España ha modificado los requisitos subjetivos de aplicación del Régimen, de forma que, con efectos 1 de enero de 2015, se exige la concurrencia de vínculos en los órdenes financiero, económico y organizativo. 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.

Por otro lado, la norma también se modifica para dar cabida en la aplicación del régimen a entidades dominantes que no tengan la consideración de sujetos pasivos del Impuesto por ser de mera tenencia de acciones o participaciones, posibilidad que había considerado permitida por la Directiva el Tribunal de Justicia (en contra del criterio de la Comisión en su Comunicación) en diversas sentencias dictadas en abril de 2013.

4.21 Nuevos tipos de infracciones (IVA e IGIC)

Se tipifican como infracciones tributarias:

- (i) La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta de la actuación como empresarios en los supuestos de inversión del sujeto pasivo aplicables a las entregas de inmuebles en ejecución de garantías que se sanciona con multa proporcional del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones en las que se produzca el incumplimiento.
- (ii) La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta de la actuación como empresarios y de la naturaleza de las obras en los supuestos de inversión del sujeto pasivo aplicables a las ejecuciones de obra inmobiliaria que se sanciona con multa proporcional del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones en las que se produzca el incumplimiento.
- (iii) En el ámbito exclusivo del IVA, también constituye infracción la no consignación o consignación incorrecta o incompleta del IVA liquidado a la importación en la autoliquidación en los casos que proceda, que podrá ser sancionada con una multa del 10% de la cuota de IVA devengada correspondiente a la liquidación efectuada.
- (iv) En el ámbito del IGIC, constituye infracción tributaria la no consignación en la correspondiente autoliquidación de las cuotas de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las entregas de oro de inversión en las que se haya renunciado a la exención.

A todas las sanciones anteriores les resultarán de aplicación las reducciones establecidas en la Ley General Tributaria.

4.22 Responsabilidad del titular del depósito distinto del aduanero (IVA)

Se establece la responsabilidad subsidiaria del titular del depósito distinto del aduanero del pago de la deuda tributaria devengada con ocasión de la salida de los bienes.

5. Impuestos Especiales

En el ámbito de los Impuestos Especiales, los tres grandes bloques de la reforma propuesta en el Anteproyecto de modificación del IVA y del IGIC y los Impuestos Especiales son los siguientes:

5.1 Impuesto sobre la Electricidad

Se revisa en profundidad el Impuesto sobre la Electricidad, que pasa de configurarse como un impuesto especial de fabricación a un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o autoconsumo por los productores de electricidad.

Esta revisión implica la regulación íntegra de todos los elementos de este impuesto como capítulo independiente eliminándose las referencias al articulado de los Impuestos Especiales de Fabricación.

Como principales modificaciones propuestas es necesario destacar la reducción del 85% de la base imponible para aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50% del coste de un producto de forma análoga a lo ya establecido en la Ley para otros supuestos.

Además, desde el punto de vista registral, las obligaciones de registro se limitan a aquellos operadores que realicen los suministros de electricidad así como a los beneficiarios de determinadas exenciones y reducciones de la base imponible, reduciéndose de esta manera las cargas administrativas, sin perjuicio de las obligaciones para los contribuyentes no establecidos en territorio español. Las inscripciones ya efectuadas en el marco del antiguo Impuesto sobre la Electricidad serán válidas a efectos del nuevo impuesto.

5.2 Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

Se introducen en este texto ajustes técnicos en relación con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, ampliando la sujeción del impuesto a la importación y adquisición intracomunitaria de gases en determinados supuestos y excluyendo de la sujeción a las pérdidas relacionadas con las imprecisiones de los instrumentos de medición.

Además se incluyen en el Anteproyecto nuevas exenciones asociadas a las recargas en equipos, aparatos o instalaciones en sustitución de otros gases bajo determinadas condiciones, a las entregas a buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, a las entregas a centros oficialmente reconocidos y a los destinados a las Fuerzas Armadas en equipos de extinción de incendios.

Finalmente, se definen los conceptos de "consumidor final" y "revendedor".

5.3 Otras cuestiones

Se propone la modificación de determinados preceptos con el fin de otorgar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y, en particular:

- (i) En el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos se incluye una matización en cuanto al devengo del gas natural, previéndose que la regla especial de devengo para los contratos de suministro a título oneroso no resulta de aplicación cuando el suministro al

consumidor final se realice por medios diferentes a tuberías fijas, dando así rango legal a la interpretación administrativa mantenida en la consulta número V0196-14.

- (ii) El régimen sancionador previsto en la normativa de Impuestos Especiales para su delimitación con el previsto en la Ley General Tributaria, estableciendo un mayor detalle en la tipificación de las infracciones.

Entre las modificaciones normativas, se recogen nuevos mínimos para la infracciones graves y se incrementa el importe de las multas, en relación con la tenencia con fines comerciales de bebidas alcohólicas o labores de tabaco que no ostenten las marcas fiscales establecidas reglamentariamente, minorando no obstante la graduación por comisión repetida de este tipo de infracciones.

Si bien la **entrada en vigor** de la norma se prevé para el **1 de enero de 2015**, las modificaciones en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto invernadero, salvo las nuevas exenciones, serán de aplicación a partir de **1 de enero de 2014**.

6. Ley General Tributaria y otras disposiciones de naturaleza procesal

Los objetivos declarados en el Anteproyecto de modificación de la LGT, son el reforzamiento de la seguridad jurídica, tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria, la prevención del fraude fiscal, el incremento de la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos y la reducción de la litigiosidad en esta materia.

A tal efecto, las principales modificaciones que se proponen en la Ley General Tributaria (LGT) son las siguientes:

6.1 Normativa general tributaria

- (i) En relación con el conflicto en aplicación de la norma tributaria, se establece la posibilidad de imponer sanciones en supuestos de regularización basados en la aplicación de esta figura anti-abuso.

A tal efecto, se otorgará publicidad a los informes de la Comisión consultiva emitidos en expedientes de declaración de conflicto (con eliminación de cualquier referencia que permita la identificación de la persona afectada), de modo que la presentación de declaraciones por otros obligados tributarios en las que se incumpla el criterio administrativo preexistente y público podrá servir para justificar la imposición de sanciones cuando existiese igualdad sustancial entre los supuestos.

Por otra parte, se introduce la posibilidad de que la referida Comisión consultiva pueda dictaminar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma, no solo en relación con procedimientos de inspección, sino también en relación con actos o negocios no imputables a obligados tributarios concretos.

- (ii) En materia de prescripción, se introducen diversas modificaciones entre las que destacan las siguientes:
- (a) Se incluye expresamente la previsión de que en los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día del devengo del tributo.

- (b) Se regula el régimen de prescripción de obligaciones tributarias conexas, estableciéndose que la interrupción de la prescripción producida respecto de un tributo determinará la interrupción de los plazos de prescripción de aquellas otras obligaciones tributarias que se vieran condicionadas por la regularización del tributo principal;
- (c) Se establece de forma expresa la imprescriptibilidad del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con elementos o circunstancias determinantes de la obligación tributaria que tengan su origen en ejercicios prescritos, siempre que los mismos desplieguen sus efectos respecto de ejercicios abiertos a comprobación.
- (iii) En el ámbito de la estimación indirecta, se señalan las fuentes de las que pueden proceder los datos a utilizar en este método de determinación de la base imponible (de los signos, índices y módulos si el obligado pudo haberse aplicado el método de estimación objetiva, de la propia empresa, de estudios estadísticos o de una muestra efectuada por la Inspección). Se precisa también la posibilidad de utilización parcial del método (por ejemplo, sólo para determinar ventas/ingresos pero no compras/gastos) y, finalmente, se admite la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas que se hayan determinado indirectamente, aun cuando no se disponga de las facturas o documentos que, con carácter general exige la normativa del Impuesto.
- (iv) Se incluye la medida consistente en la publicación de un listado de deudores, que supone, en esencia, que la Administración tributaria pueda acordar la publicación periódica de listados comprensivos de "contribuyentes morosos" de la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias de importe superior a 1.000.000 euros, que se encuentren en vía ejecutiva y respecto de las cuales, al menos en un 25% de su importe, haya transcurrido más de un año desde la finalización del plazo de ingreso en periodo ejecutivo.
- A estos efectos, no se tendrán en cuenta aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.
- (v) En materia probatoria, se establece que la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.
- Por otro lado, se establece que, una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite.
- (vi) Se propone incorporar al articulado de la LGT la posibilidad de que pueda distribuirse linealmente entre los periodos de liquidación mensual o trimestral las cuotas descubiertas por la Administración en cómputo anual, cuando el obligado tributario no justifique que las mismas corresponden a otro periodo de acuerdo con la normativa del impuesto.
- (vii) Se contemplan algunas modificaciones en la regulación del procedimiento de comprobación de valores con el objetivo de salvaguardar la posibilidad de imponer y adaptar las sanciones impuestas en aquellos casos en que se solicite la práctica de tasación pericial contradictoria.

- (viii) En el ámbito del procedimiento de comprobación limitada, se permite que el obligado tributario aporte, voluntariamente y sin requerimiento previo, su contabilidad mercantil para la simple constatación de determinados datos de que dispone la Administración, sin que dicha aportación voluntaria impida una ulterior comprobación en el seno de un procedimiento inspector.
- (ix) En cuanto a la duración de las actuaciones inspectoras, se modifica de manera sustancial la norma, estableciéndose, en esencia, un incremento del plazo máximo de duración de las mismas de 12 a 18 meses, con carácter general, y a 27 meses cuando se trate de empresas obligadas a auditar cuentas o que formen parte de un grupo de consolidación fiscal.

De forma paralela, se sustituye el cómputo de "interrupciones justificadas" y "dilaciones no imputables a la Administración" (figuras que se excluyen expresamente del procedimiento inspector) por una serie de supuestos de suspensión del plazo de duración de las actuaciones, bien por causas objetivas determinadas (por ejemplo, cuando se remita el expediente de conflicto en aplicación de la norma a la Comisión Consultiva), o bien a solicitud del obligado tributario, que podrá pedir hasta 60 días de suspensión durante todo el procedimiento inspector. En ambos casos, los supuestos de suspensión conllevarán una extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

- (x) En cuanto a los eventuales retrasos en la aportación íntegra de documentación por parte del obligado tributario, se establece que tales retrasos sólo afectarán a la duración del procedimiento en la medida en que la documentación solicitada sea aportada más allá del plazo otorgado en el tercer requerimiento efectuado por la Inspección, en cuyo caso la extensión del plazo máximo de duración de las actuaciones se hará por un periodo de 3 meses (siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurridos al menos 9 meses desde el inicio de las actuaciones). La extensión será de 6 meses cuando la aportación de la documentación se efectúe una vez formalizada el acta, en cuyo caso la extensión también afectará a la duración del hipotético procedimiento sancionador que se estuviese tramitando.

Por otra parte, se mantienen los efectos derivados del incumplimiento del plazo máximo de duración por parte de la Administración, si bien se elimina la referencia al conocimiento formal del obligado tributario respecto de las actuaciones que supongan la reanudación del procedimiento inspector, a la vez que se elimina el supuesto de interrupción injustificada durante más de 6 meses.

Finalmente, si bien se mantiene la previsión de que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones éstas habrán de finalizar en el plazo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo general, o en seis meses si este último plazo fuera superior, se incorpora la previsión de que dicho plazo se computara desde la notificación al obligado tributario de la reanudación del procedimientos inspector.

- (xi) En caso de iniciación de un procedimiento amistoso, se establece la suspensión de los procedimientos revisores, tanto en vía administrativa como judicial, que se hayan podido iniciar, hasta que se sustancie el procedimiento amistoso.
- (xii) Se introduce expresamente la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias, dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro

ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, pudiendo alterar de esta forma la calificación de la infracción eventualmente cometida.

- (xiii) En materias procedimentales derivadas del Derecho de la Unión Europea, se introduce un nuevo Título VII en la LGT mediante el que se regulan de forma específica los procedimientos a seguir para la ejecución de las Decisiones de recuperación de ayudas de Estado, con mención expresa a las reglas específicas de prescripción aplicables en esta materia en virtud de la normativa comunitaria.

Se establece la imposibilidad de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de tales ayudas.

Finalmente, como mecanismo de adaptación de la LGT al Derecho de la Unión Europea, se crea un nuevo procedimiento especial para la "Revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias que hayan sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea", el cual sólo podrá iniciarse cuando no haya transcurrido el plazo de prescripción desde el último acto con eficacia interruptiva que hubiese sido dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea.

- (xiv) De acuerdo con el Anteproyecto, a partir de su publicación, la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria que pueda derivarse de cualquier Sentencia que declare la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al Derecho de la Unión Europea de las normas tributarias solo podrá hacerse efectiva a través de dicho procedimiento de revocación o, en su caso, mediante la rectificación de la autoliquidación.
- (xv) Por último, se reconoce expresamente la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tal y como el mismo ha admitido.

Lógicamente, todas estas modificaciones tendrán eficacia en la medida en que la ley sea finalmente aprobada en estos términos.

6.2 Novedades relativas a la tramitación de reclamaciones económico-administrativas

En materia de reclamaciones económico-administrativa, el Anteproyecto contiene una serie de modificaciones tendentes a la agilización de la actuación de los Tribunales y a la reducción de la litigiosidad. Entre las medidas planteadas, podemos destacar las siguientes:

- (i) En cuanto al papel de los órganos revisores económico-administrativos, se modifica el art. 229 LGT para ampliar el sistema de unificación de doctrina al atribuirse al Tribunal Económico-Administrativo Central la competencia para dictar resoluciones en unificación de criterio y a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales la posibilidad de dictar (por su propia iniciativa) resoluciones de fijación de criterio respecto de las salas desconcentradas.
- (ii) Se establece la obligatoriedad de iniciar la reclamación económico-administrativa por medios electrónicos (a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable) cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.

En tal caso, todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico-administrativa serán notificados a aquéllos por medios electrónicos.

- (iii) Se trata de mejorar el régimen de la acumulación de las reclamaciones económico-administrativas, simplificando las reglas de acumulación obligatoria e introduciendo la figura de la acumulación facultativa para aquellos supuestos en los que el Tribunal considere que procede la resolución unitaria por afectar al mismo o a distintos tributos pero existir entre todas ellas una conexión suficiente.
- (iv) En relación con la condena en costas, se precisa que cuando se hubiera interpuesto recurso de alzada ordinario la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia quedara supeditada a la confirmación de la misma en la resolución que se dicte en dicho recurso de alzada.

Asimismo, se recoge la posibilidad de condena en costas en supuestos de inadmisión, exigiéndose en todo caso la mención expresa esa de los motivos por los que el órgano económico-administrativo ha apreciado la concurrencia de mala fe o temeridad, así como la cuantificación de la misma.

- (v) Se suprime la regla especial de cómputo de plazo para recurrir en caso de silencio administrativo (haciéndose el legislador eco de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el particular) y se regula el régimen de notificación e impugnación automática de la resolución expresa dictada con posterioridad a la desestimación presunta por silencio administrativo cuando medie su impugnación.
- (vi) En el marco del recurso de alzada ordinario y para aquellos casos en los que el recurso se interponga por los Directores Generales del Ministerio, por los Directores de Departamento de la AEAT, así como por los órganos equivalentes de las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía, se introduce la posibilidad de solicitar la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada, cuando existan indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente fuera exigible, pudiera verse frustrado o gravemente dificultado.
- (vii) Se introducen algunas mejoras técnicas y aclaraciones en la regulación del recurso de anulación.
- (viii) Se crea un recurso contra la ejecución, dirigido frente a los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa.

La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial.

Asimismo, se establece la imposibilidad de suspender el acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta y se excluye la posibilidad de interponer recurso de reposición previo al recurso contra la ejecución.

- (ix) Finalmente, se introducen algunas mejoras en la regulación del denominado procedimiento abreviado ante órganos unipersonales.

6.3 Modificaciones derivadas de la nueva regulación del delito contra la Hacienda Pública

Posiblemente, las modificaciones de mayor calado introducidas en la LGT son consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevado a cabo a través de la Ley Orgánica 7/2012. Según la Exposición de Motivos, se hacen precisas una serie de modificaciones con el objetivo de establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro y aseguramiento de las mismas aun en los supuestos en los que se inicie la tramitación del procedimiento penal.

A tal efecto, se introduce un Título dedicado a las actuaciones a desarrollar en estos supuestos. Al mismo tiempo, se introducen modificaciones sustanciales en el régimen de las medidas cautelares y se da nueva redacción a un artículo de capital relevancia como era el artículo 180.

Las principales novedades introducidas en este ámbito serían las siguientes:

- (i) Práctica de liquidaciones en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública y excepciones al régimen general.

Adiferencia del régimen legal anterior, en el Anteproyecto se prevé que cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito, la regla general habrá de ser la continuación de la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. De esta forma, se dictará la correspondiente liquidación separando en dos liquidaciones diferentes aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados al posible delito contra la Hacienda Pública de los que no lo estén. Respecto de estos últimos, las actuaciones se ajustarán al régimen ordinario de liquidación.

Se mantiene, lógicamente, la imposibilidad de iniciar o continuar un procedimiento administrativo sancionador en relación con unos mismos hechos cuando se aprecie la posible comisión de un delito.

Por el contrario, solo en aquellos casos en los que (i) la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el Código Penal, (ii) no pudiera determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto o (iii) la liquidación tributaria pueda perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación, se pasará el tanto de culpa o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal absteniéndose de practicar liquidación.

- (ii) Se incorpora el concepto de la regularización tributaria a una norma tributaria de Derecho positivo al definirla como el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación.

Se especifica que la deuda tributaria a estos efectos se entiende integrada por todos los elementos a que se refiere el artículo 58 LGT, debiendo procederse a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. También se prevé expresamente la posibilidad de que se proceda a la regularización voluntaria una vez prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

En este ámbito, se confirma la potestad de la Administración Tributaria de realizar las comprobaciones necesarias para determinar, en su caso, la existencia de una regularización voluntaria en los términos antes expuestos y, solo cuando no se alcance

la certeza en cuanto a dicha regularización, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

- (iii) Se regula expresamente el procedimiento a seguir en caso de que se proceda a la práctica de una liquidación tributaria con algunas previsiones ciertamente novedosas como serían las siguientes:
- (a) Los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir en ningún caso producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito.
 - (b) El periodo voluntario de ingreso de la deuda tributaria resultante de la liquidación administrativa, una vez pasado el tanto de culpa o remitido el expediente al Ministerio Fiscal, solo comenzará a computarse desde que le sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente.
 - (c) La inadmisión de la querrela o denuncia determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior al de dictarse la liquidación vinculada a delito, procediéndose entonces a la formalización del acta que corresponda.
 - (d) En caso de concurrencia de conductas dolosas determinantes de un posible delito junto con otros elementos o cuantías susceptibles de regularización pero sin que quepa apreciar un comportamiento doloso, se efectuarán dos liquidaciones:
 - Una vinculada a delito a la que se sumarán todos los elementos respecto de los que se aprecie dolo y de la que se minorarán todos los ajustes a que el obligado tuviera derecho, así como las partidas a deducir o compensar en base o en cuota y la propia cuota inicialmente ingresada.
 - Una propuesta de liquidación comprensiva de todos los elementos comprobados (vinculados o no al delito) de la que se deducirá la cantidad resultante de la propuesta vinculada a delito.
 - (e) Frente a la liquidación administrativa vinculada a un posible delito no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que determine el proceso penal. Por el contrario, frente a la liquidación que resulte de los elementos y cuantías no vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones generales.
- (iv) En el ámbito de la recaudación de estas deudas tributarias, se prevé expresamente que la existencia del proceso penal no paralizará las actuaciones dirigidas al cobro de la deuda. Frente a los actos del procedimiento de recaudación solo son oponibles determinados motivos tasados.
- (v) Asimismo, se definen como responsables de la deuda tributaria liquidada a quienes hubiesen sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y que hayan sido imputados en el proceso penal por el delito denunciado o condenados a resultas del mismo.
- (vi) Se introduce una Disposición Adicional Décima en la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que sustrae al conocimiento de los órganos del orden contencioso-administrativo la posibilidad de conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de actuaciones tributarias que se dicten al amparo de estas normas y respecto de las medidas cautelares adoptadas una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

- (vii) Se modifica la Disposición Adicional Décima de la LGT (Exacción de responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública) con el objetivo de incluir en el ámbito de la responsabilidad civil la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción o por otra causa legal, incluidos los intereses de demora, junto a la pena de multa. Igualmente se prevé que esta responsabilidad será exigida por el procedimiento administrativo de apremio.
- (viii) Esta regulación ha de entenderse completada en materia aduanera con la introducción de un artículo específico que recoge las especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública.

Esta prolija y novedosa regulación ha de completarse, por un lado, con las modificaciones introducidas en el marco de las medidas cautelares, con el objetivo de adaptar su redacción anterior a la aparición de esta dualidad de liquidaciones antes inexistentes. Por otro lado, se adapta la redacción del artículo 180 relativo al principio de no concurrencia de sanciones tributarias para ajustarlo al nuevo régimen establecido en el Título VI.

6.4 Otras modificaciones

Finalmente, debe destacarse que el Anteproyecto prevé la modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal con el objetivo declarado de aflorar de manera indubitada la preeminencia del proceso penal en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, atribuyendo a la Jurisdicción penal la competencia para conocer de la liquidación tributaria derivada del delito contra la Hacienda Pública, incluidas las medidas cautelares. Se establece que la mera presentación ante el juez penal de una solicitud de suspensión de la ejecutividad de la liquidación no producirá efectos salvo acuerdo judicial expreso con formalización de garantías.

También se introducen modificaciones en la Ley de Enjuiciamiento Criminal para adecuar el régimen de ejecución de la sentencia penal al establecido en la norma tributaria.

Asimismo, se modifican e incorporan algunos preceptos en la Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando con el objetivo de asegurar la liquidación y recaudación de las deudas tributarias y aduaneras derivadas del contrabando.