



LEGAL FLASH | FINANCIERO Y TRIBUTARIO

25 de junio de 2014

PRINCIPALES MEDIDAS TRIBUTARIAS CONTENIDAS EN LOS ANTEPROYECTOS DE LEY DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	2
2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	2
3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	12
4. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	13
5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	21
6. LEY GENERAL TRIBUTARIA	25

1. INTRODUCCIÓN

El Gobierno presentó el pasado 20 de junio de 2014 los textos de los Anteproyectos de Ley que integrarán la esperada reforma del sistema tributario. Concretamente, han sido cuatro los Anteproyectos de Ley publicados:

- Anteproyecto de Ley por el 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 el Real decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.
- Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Anteproyecto de Ley por la 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 Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Estos Anteproyectos de Ley quedan sometidos en los próximos días a los preceptivos trámites administrativos de información pública y dictámenes preceptivos de órganos consultivos. Transcurridos dichos trámites, serán aprobados como proyectos de ley y remitidos al Congreso de los Diputados para el inicio de su tramitación parlamentaria, lo que se espera tenga lugar a lo largo del próximo mes de julio.

Las medidas contenidas en los Anteproyectos de Ley que se exponen en el presente documento tienen, por tanto, carácter provisional y debe tenerse presente que pueden ser objeto de modificaciones antes de la definitiva publicación de las leyes en el Boletín Oficial del Estado.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El Anteproyecto de Ley por el que se modifica el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) incorpora cambios de calado que responden, según la Exposición de Motivos, al triple objetivo de reducir la carga tributaria soportada por trabajadores por cuenta propia y ajena, fomentar el ahorro a largo plazo y mejorar la fiscalidad de la familia.

Dichas modificaciones entrarían en vigor el próximo 1 de enero de 2015, si bien existen algunas excepciones a dicha regla, particularmente en el caso de la nueva limitación al importe exento en concepto de **indemnizaciones laborales por despido o cese, medida con efecto anuncio al 20 de junio de 2014**, y la aplicación del régimen de

estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de actividades económicas y el régimen fiscal de determinadas sociedades civiles que no tengan objeto mercantil que entrarían en vigor el 1 de enero de 2016.

A continuación se exponen las principales modificaciones proyectadas, siguiendo la sistemática que marca el esquema de liquidación del Impuesto.

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Se prevé un nuevo límite cuantitativo a la exención de las **indemnizaciones laborales por despido o cese de los trabajadores**, de modo que quedará exenta la cantidad de 2.000 euros por cada año de servicio prestado que se compute a efectos de determinar la cuantía de la indemnización obligatoria. El importe satisfecho que exceda de dicho límite quedará sometido a tributación, sin perjuicio de la aplicación de la reducción por irregularidad. Esta medida, cuya entrada en vigor estaría prevista para el día siguiente a aquél en que se publique la futura Ley en el Boletín Oficial del Estado, produciría efectos jurídicos a partir del 20 de junio de 2014, ya que se contempla que el nuevo límite no se aplique a las indemnizaciones por despido o cese producidos con anterioridad a 20 de junio de 2014 ni tampoco a los despidos que se produzcan a partir de dicha fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado o de un despido colectivo comunicado a la autoridad laboral, con anterioridad a dicha fecha.

En relación con las **primas satisfechas por la empresa a contratos de seguro colectivo**, distintos de los planes de previsión social empresarial, que cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y fallecimiento o incapacidad, se establece la obligación de que se impute fiscalmente la parte de las primas satisfechas que correspondan al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad.

La **reducción del 40 por ciento por obtención de rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente** sería objeto de minoración hasta quedarse en un 30 por ciento. Adicionalmente, se introducirían determinados cambios en la regulación de esta reducción:

- Sustitución del requisito de que los rendimientos no se obtengan de forma periódica o recurrente por una regla especial según la cual la reducción no resultará aplicable si el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos del trabajo en los 5 años anteriores y por los mismos hubiera aplicado la reducción.
- Eliminación de la posibilidad de aplicar la reducción en el caso de rendimientos percibidos de forma fraccionada en varios períodos impositivos
- Eliminación de los límites a la base de reducción en el caso de rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones, que pasarían a quedar sometidos al límite general de base de reducción de 300.000 euros.

Los citados cambios estarían acompañados de la regulación de determinadas reglas especiales de derecho transitorio.

En lo que se refiere a los **gastos deducibles de los rendimientos del trabajo**, se prevé la deducción, en concepto de "otros gastos", de 2.000 euros anuales, cuantía incrementable en otros 2.000 euros adicionales en caso de movilidad geográfica del trabajador (3.500 euros o 7.500 euros adicionales si el trabajador es discapacitado en función de su grado de discapacidad). Asimismo, se incrementa el importe de la **reducción legal por obtención de rendimientos del trabajo**, si bien la misma sólo podrá ser aplicada por los contribuyentes que perciban rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros.

En materia de **instrumentos de previsión social empresarial**, se introducen limitaciones a la aplicación del régimen transitorio de las prestaciones derivadas de los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones contratados antes de 20 de enero de 2006 y del régimen transitorio de las prestaciones de planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados que se perciban en forma de capital por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006.

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO

Se elimina la **reducción del 100 por ciento** aplicable por los contribuyentes perceptores de rendimientos derivados del arrendamiento de vivienda a personas con edad comprendida entre 18 y 30 años. La reducción general por este mismo concepto del 60 por ciento se reduce a un 50 por ciento.

La reducción del 40 por ciento por obtención de rendimientos del capital inmobiliario irregulares se reduce a un 30 por ciento y, como en el resto de reducciones por rendimientos irregulares, se establece un límite de 300.000 euros anuales.

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

Se elimina la exención de 1.500 euros anuales por la obtención de **dividendos**.

En el caso de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones de empresas no cotizadas y de reducción de capital con devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos de empresas no cotizadas, se tributará como rendimiento capital mobiliario por la parte que se corresponda con reservas generadas durante el período de tenencia. El resto de la distribución o reducción de capital no tributará, minorando el coste de adquisición de la cartera.

Se introduce una regla especial de cálculo del rendimiento del capital mobiliario derivado del cobro de prestaciones de supervivencia procedentes de **seguros de capital diferido que tengan cobertura mixta de supervivencia y fallecimiento o incapacidad**. En estos casos el capital percibido podrá minorarse, además de en el importe de las primas satisfechas, en 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 –definido como la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática– sea igual o inferior al 4 por ciento de la provisión matemática.

Asimismo, se establece que no podrán computarse los **rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de transmisiones gratuitas inter vivos de activos financieros**.

La **reducción del 40** por ciento aplicable a los rendimientos del capital mobiliario con un periodo de generación superior a dos años del artículo 25.4 se reduce a un 30 por ciento y con un nuevo límite de base de reducción de 300.000 euros anuales.

Se prevé la **eliminación de determinados regímenes transitorios**: en primer lugar, el régimen transitorio derivado de la percepción de capitales diferidos de seguros de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999 en la parte del rendimiento correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994; en segundo lugar, el régimen de compensaciones fiscales aplicable por los contribuyentes que perciban capitales diferidos derivados de seguros de vida o invalidez generadores de rendimientos de capital mobiliario contratados antes del 20 de enero de 2006 y por los contribuyentes que perciban rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006.

Especialmente dirigidos a los pequeños inversores, se regulan los **nuevos Planes de Ahorro a Largo Plazo**, concebidos como seguros de vida individuales con cobertura de supervivencia o fallecimiento o como contratos bancarios de depósito de dinero, en los que el contribuyente puede aportar hasta un máximo de 5.000 euros anuales con la ventaja fiscal de que los rendimientos del capital mobiliario que generen estarán exentos de gravamen a condición de que el contratante no efectúe disposición alguna del capital antes de finalizar el plazo de 5 años desde la fecha de contratación o apertura del Plan. Estos nuevos productos financieros deben garantizar la recuperación del 85 por ciento del capital invertido y se permite la movilidad entre los seguros individuales de ahorro a largo plazo y las cuentas individuales de ahorro a largo plazo sin tributación, bajo el cumplimiento de determinados requisitos.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Se modifica el **concepto de actividad económica** en dos supuestos: en el caso de rendimientos obtenidos por contribuyentes que sean socios de entidades que realicen actividades profesionales se exige el alta en la Seguridad Social o Mutualidad Alternativa a la Seguridad Social; y en el caso de actividades económicas consistentes en el arrendamiento de inmuebles se elimina el requisito de disponer de un local destinado a la gestión de la actividad, permaneciendo el requisito de que se utilice al menos una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de la actividad.

Se reduce a 500.000 euros el importe neto de la cifra de negocios que no debe superar el contribuyente para aplicar la **modalidad simplificada del régimen de estimación directa**. Asimismo, el **importe de la reducción del 5 por ciento del rendimiento neto en concepto de gastos de difícil justificación se sustituye por una reducción de cuantía fija de 2.000 euros anuales**.

En relación con el **régimen de estimación objetiva**, se modifican los umbrales cuantitativos que determinan la aplicación del citado régimen y pasan a excluirse del régimen las actividades clasificadas en determinados epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas.

La **reducción del 40** por ciento aplicable a los rendimientos de actividades económicas con un periodo de generación superior a dos años se reduce a un 30 por ciento y con un nuevo límite de base de reducción de 300.000 euros anuales. Por otra parte, en materia de **gastos deducibles** se prevé la deducción, por parte de los contribuyentes en estimación directa, de 2.000 euros anuales y de una cuantía variable en función del importe del rendimiento neto que sea inferior a 14.450 euros o 12.000 euros.

GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

Se establece una nueva **exención para las ganancias patrimoniales que deriven de la dación en pago de la vivienda habitual** del deudor o garante del deudor para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, y para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual realizada en ejecución hipotecaria judicial o notarial.

En relación con las reglas generales de cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, **se elimina la corrección monetaria del valor de adquisición de bienes inmuebles** mediante la aplicación de coeficientes de actualización.

En cuanto a las reglas especiales de cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, se equipara el tratamiento fiscal de la venta de derechos de suscripción preferente procedentes de acciones cotizadas y no cotizadas. A tal efecto, se establece que el importe obtenido en la **venta de derechos de suscripción procedente de valores**

cotizados no reducirá el valor de adquisición de las acciones de los que procedan y determinará la obtención de ganancias patrimoniales para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la transmisión. Asimismo, se establece la obligación de retención a cuenta sobre estas ganancias patrimoniales cuando la venta de derechos proceda de valores representativos del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, retención que deberá practicar la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión.

Se elimina el **régimen transitorio de la eliminación de los coeficientes de abatimiento** aplicables a las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, sin que se haya previsto en el Anteproyecto una entrada en vigor específica, lo que supone que la misma se produciría el 1 de enero de 2015.

Se establecen **reglas especiales de imputación temporal para la integración de pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados**.

RETRIBUCIONES EN ESPECIE

En materia de **retribuciones en especie** destaca la eliminación de la consideración de la entrega de acciones o participaciones a trabajadores en activo como rendimiento no sometido a tributación hasta la cuantía de 12.000 euros anuales.

Asimismo, en materia de valoración de rendimientos en especie, se introduce una mejora técnica en la valoración de la utilización de vivienda que sea propiedad de la empresa en el porcentaje del 5 por ciento del valor catastral al sustituirse la referencia al valor catastral revisado "a partir del 1 de enero de 1994" por el valor catastral revisado cuya revisión hubiera "entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores". En la valoración de la utilización o entrega de vehículos automóviles se introduce una ventaja fiscal cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, consistente en la aplicación de una reducción de la valoración resultante en hasta un 30 por ciento.

BASES IMPONIBLES GENERAL Y DEL AHORRO. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS

Se elimina la medida aprobada con efectos a partir de 1 de enero de 2013 según la cual debían integrarse en la base imponible general las **ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales generadas en un año o menos**. Dichas ganancias y pérdidas patrimoniales pasan a integrarse en la base imponible del ahorro, tal y como sucedía con anterioridad a 2013.

En materia de **integración y compensación de rentas**, se eleva de nuevo al 25 por ciento (actualmente un 10 por ciento) el límite del sumatorio de rendimientos e imputaciones de rentas que podrá compensarse en la base imponible general con el saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales que no procedan de transmisiones patrimoniales.

En la base imponible del ahorro se elimina la tradicional estanqueidad de los saldos negativos de rendimientos del capital mobiliario y los saldos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales que impedía la compensación de saldos netos de distinto signo en ambas categorías de renta. A partir de 2015 los saldos negativos que puedan existir en cada grupo de rentas –saldos negativos de rendimientos del capital mobiliario o saldos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones- podrán compensarse recíprocamente, si bien con los siguientes límites del sumatorio de dichos saldos: 10 por ciento en 2015, 15 por ciento en 2016, 20 por ciento en 2017 y 25 por ciento en 2018 y siguientes.

Asimismo, se modifican las normas de derecho transitorio que regulan la **integración de pérdidas patrimoniales pendientes de aplicación**.

BASE LIQUIDABLE

Se modifican los **límites de reducción en la base imponible general por aportaciones y contribuciones sistemas de previsión social**. Concretamente, se establece que la reducción fiscal tendrá como límite la menor de las siguientes cantidades:

- a) El 30 por ciento de la suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos por el contribuyente en el ejercicio
- b) 8.000 euros anuales. Y además 5.000 euros anuales para las primas de seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

Se observa, por tanto, una minoración del límite cuantitativo de reducción, anteriormente fijado en 10.000 euros -12.500 si el contribuyente tuviera más de 50 años- y una minoración del límite porcentual incrementado de reducción para contribuyentes con más de 50 años (50 por ciento del sumatorio de rendimientos netos del trabajo y actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio).

Paralelamente a la modificación de los límites de reducción fiscal por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, se modifica el **límite máximo de aportación financiera a sistemas de previsión social**, fijándose la aportación máxima anual en 8.000 euros.

Asimismo, se eleva a 2.500 euros (antes 2.000 euros), el límite independiente de reducción por aportaciones a **sistemas de previsión social constituidos a favor del**

cónyuge del contribuyente que no obtenga rendimientos del trabajo o que los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.

Por último, destaca la eliminación de la reducción en la base imponible general por cuotas aportaciones a partidos políticos.

MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR Y MÍNIMO POR DISCAPACIDAD

En cuanto a los mínimos personales y familiares, se aumentan todas las cuantías (mínimo del contribuyente, por descendientes, por ascendientes y por discapacidad), tal y como expone el siguiente cuadro.

	Actual	Anteproyecto
Mínimo por contribuyente		
General	5.151	5550
Mayores de 65 años	+ 918/año	+ 1.150/año
Mayores de 75 años	+ 1.122/año	+ 1.400/año
Mínimo por Descendientes		
Primero	1.836	2.400
Segundo	2.040	2.700
Tercero	3.672	4.000
Cuarto y siguientes	4.182	4.500
Asimilación situación de tutela y acogimiento		
Descendientes menores de 3 años	2.244	2.800
Mínimo por Ascendientes		
Descendiente mayor de 65 años o discapacitado cualquiera que sea su edad, que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales:	918	1.150
Si fuera mayor de 75 años:	+ 1.122/año	+ 1.400/año
Mínimo por discapacidad del contribuyente		
General	2.316	3.000
Minusvalía superior al 65%	7.038	9.000
En el caso de que acrediten la necesidad de ayuda de terceras personas, movilidad reducida o si el grado de minusvalía es igual o superior al 65%	2.316	3.000
Mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes:		
General	2.316	3.000
Minusvalía superior al 65%	7.038	9.000
En el caso de que acrediten la necesidad de ayuda de terceras personas, movilidad reducida o si el grado de minusvalía es igual o superior al 65%	2.316	3.000

ESCALAS DE GRAVAMEN Y CUOTA ÍNTEGRA

Las escalas de gravamen sufren importantes modificaciones, reduciéndose los tipos marginales de todos los tramos. La reducción se produce en los ejercicios 2015 y 2016. En la escala general del Impuesto se reducen los tramos, pasando de los siete actuales a cinco, mientras que en la escala del ahorro se amplía el último tramo. También quedarían modificados los porcentajes de retención aplicables sobre las rentas del

trabajo. Gráficamente, los siguientes cuadros muestran los tipos de gravamen que resultarían aplicables en 2015 y 2016:

Escala aplicable a la base imponible general

Base imponible	Año 2015		Año 2016	
	Tipo impositivo	Tipo de retención	Tipo impositivo	Tipo de retención
Hasta 12.450€	20%	20%	19%	19%
12.450€ - 20.200€	25%	25%	24%	24%
20.200€ - 35.200€	31%	31%	30%	30%
35.200€ - 60.000€	39%	39%	37%	37%
60.000€ en adelante	47%	47%	45%	45%

Escala aplicable a la base del ahorro

Base imponible	Año 2015		Año 2016	
	Tipo impositivo	Tipo de retención	Tipo impositivo	Tipo de retención
Hasta 6.000€	20%	20%	19%	19%
6.000€ - 50.000€	22%	20%	21%	19%
50.000€ en adelante	24%	20%	23%	19%

DEDUCCIONES

Se introducen modificaciones en el régimen de deducciones. Entre otras, puede destacarse la eliminación de las deducciones por **cuenta ahorro-empresa** y por **alquiler de la vivienda habitual**, previéndose en este segundo caso un régimen transitorio en que permite su aplicación a contratos de arrendamiento celebrados antes del 1 de enero de 2015. Asimismo, para contribuyentes que realicen actividades económicas y cumplan los requisitos que el TRLIS establece para las **entidades de reducida dimensión**, se introduce una nueva **deducción del 5 por ciento** de los rendimientos netos de actividades económicas que se dediquen a la inversión en elementos nuevos afectos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias.

Por otro lado, las cuotas de afiliación y las aportaciones a partidos políticos ven aumentado su porcentaje de deducción desde el actual 10 por ciento hasta el 20 por ciento (con un límite de 600 euros anuales), mientras que la deducción por donativos sería objeto de mejoras en el porcentaje de deducción.

En cuanto a las deducciones en la cuota líquida, se elimina la deducción de 400 euros, pero se introducen tres nuevos supuestos que dan derecho a una deducción de hasta

1.200 euros anuales: ascendientes o descendientes con discapacidad superior al 33 por ciento, familia numerosa y familia numerosa de categoría especial.

REGÍMENES ESPECIALES

Los regímenes especiales también son objeto de importantes modificaciones. Por un lado se introducen varias novedades en el régimen de **Transparencia Fiscal Internacional**, entre las cuales cabe destacar la obligación de imputar toda la renta positiva obtenida en el extranjero por entidades no residentes que no dispongan de la correspondiente organización de medios materiales y personales, a menos que estos medios sean titularidad de otra entidad no residente perteneciente al mismo grupo (en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio) o su constitución y operativa respondan a motivos económicos válidos. Asimismo, al igual que en el Impuesto sobre Sociedades, se establece que este régimen especial no resultará de aplicación cuando la entidad no residente sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a condición de que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

En cuanto al régimen de **trabajadores desplazados a territorio español ("impatriados")**, se amplía su aplicación para el caso traslados de administradores que no participen en la entidad o que participando no deban considerarse partes vinculadas en el sentido del TRLIS. No obstante, el régimen se excluye para deportistas profesionales.

A efectos del cálculo de la deuda tributaria, se toma como base lo establecido por la LIRNR, con algunas particularidades que introduce la LIRPF. En particular, se establece como tipo impositivo general un escala del 24 por ciento para los primeros 600.000 euros, y del 45 por ciento en adelante. Para el caso de dividendos, intereses y ganancias patrimoniales, los tipos coinciden con los de la base del ahorro del IRPF. Se elimina la referencia a cualquier límite cuantitativo.

Por último, se establece un **nuevo régimen para supuestos de cambio de residencia (exit tax)**, aplicable en caso de que el contribuyente (residente en España durante 5 de los últimos 10 periodos impositivos) sea titular de acciones o participaciones en cualquier tipo de entidad o en instituciones de inversión colectiva, cuyo valor de mercado supere 4 millones de euros o 1 millón de euros otorgando el 25 por ciento de participación en la entidad. Dicho cambio de residencia determinará la integración de una ganancia patrimonial en la base del ahorro, que puede ser aplazada en determinados casos recogidos por la norma.

Por último, se introducen modificaciones en el ámbito de la **gestión del impuesto**, como las relativas a la obligación de declarar y de realizar pagos a cuenta. En relación con este último supuesto, pueden destacarse la obligación de retención para las transmisiones de derechos de suscripción procedentes de acciones o participaciones en

instituciones de inversión colectiva y la reducción del porcentaje de retención de los rendimientos del trabajo percibidos por los administradores, que se reduce al 35 por ciento con carácter general, y al 19 por ciento cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros.

3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes se introducen pequeñas modificaciones y se adaptan determinadas cuestiones en paralelo con las medidas previstas en materia de IRPF. De manera general, todos ellos redundan en una minoración de la carga tributaria que soportan los contribuyentes del impuesto.

En primer lugar, en materia de **exenciones**, se matiza la redacción de la exención aplicable a los dividendos cubiertos por la Directiva Matriz-Filial, permitiéndose ahora su aplicación cuando, aún siendo los socios últimos no residentes, la existencia de la matriz interpuesta residente en la Unión Europea responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos. A su vez, de manera paralela a lo establecido para el IRPF, se elimina la exención de 1.500 euros de dividendos para personas físicas residentes en países con los que España hubiera suscrito una cláusula de intercambio de información. Por último, se introduce un nuevo supuesto de exención aplicable en los casos en los que un contribuyente residente en otro país de la Unión Europea transmita la que ha sido su vivienda habitual en España para adquirir una nueva vivienda habitual, aplicándose la exención de manera proporcional en función del importe reinvertido.

En cuanto a la **base imponible**, se introducen cambios en relación con los establecimientos permanentes (reglas de atribución de beneficios y nuevo régimen de exit tax), y se adecúa la redacción relativa al cálculo de ganancias patrimoniales. También se introduce una nueva redacción en materia de deducibilidad de gastos correspondientes a rendimientos (distinguiéndose entre personas físicas y jurídicas) y ganancias patrimoniales.

En cuanto a los **tipos impositivos**, para 2015 el tipo de gravamen se sitúa con carácter general en el 20 por ciento, pasando a partir de 2016 al 19 por ciento en caso de contribuyentes residentes en países del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información, y al 24 por ciento en el resto de los casos. En el caso de dividendos, intereses y ganancias patrimoniales, el tipo impositivo para 2015 será igualmente del 20 por ciento, situándose a partir de entonces en el tipo de 19 por ciento.

Por último, se amplía la **opción de que las personas físicas residentes en la Unión Europea tributen en calidad de contribuyentes del IRPF**, al supuesto de que las rentas obtenidas en España hayan tributado en el IRNR y sean inferiores al 90 por ciento del mínimo personal y familiar correspondiente en caso de haber tributado como

residentes en España, siempre que además la rentas obtenidas fuera de España también sean inferiores a dicho mínimo.

4. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades el Gobierno ha sometido a información pública un Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades que deroga el actual texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 y cuya entrada en vigor está prevista, con carácter general, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

A continuación se van a comentar brevemente las principales modificaciones que contempla el Anteproyecto de Ley distinguiendo en función de su entrada en vigor.

NORMAS INCLUIDAS EN EL ANTEPROYECTO CON ENTRADA EN VIGOR PARA LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2014

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014 se regula el **régimen de incorporación de determinados activos por impuesto diferido** previsto en el apartado 13 del artículo 19 del actual Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, TRLIS) los cuales se integrarán en la base imponible con el límite del 60 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y compensación de bases imponibles negativas. En la normativa actual no se contempla el límite del 60 por ciento.

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014 se excluye de la tributación en España de las rentas la transmisión o reembolso a los socios no residentes con un porcentaje de participación en las **SOCIMI** de menos del 5 por ciento.

Con efectos desde 20 de junio de 2014 se deroga el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Esto significa la **eliminación de los incentivos fiscales a los acontecimientos de excepcional interés público** si bien se establece un régimen transitorio que permitirá mantener el régimen actualmente vigente para los acontecimientos que hayan sido aprobados por una Ley antes de 20 de junio.

NORMAS INCLUIDAS EN EL ANTEPROYECTO CON EFECTOS PARA LOS PERIODOS IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2015:

El **tipo general de gravamen** se prevé que pasará del 30 al 28 por ciento, para las pymes se mantiene el tipo del 25 por ciento para la parte de base imponible entre 0 y 300.000 euros y del 28 por ciento para el exceso y para las micropymes se establece un tipo de gravamen fijo del 25 por ciento. De la redacción del Anteproyecto no queda claro si el tipo de gravamen para entidades de crédito se mantendrá al 30 por ciento o si se reducirá al 28 por ciento (aunque parece que la intención del legislador es que tributen al 30 por ciento).

El **tipo de retención** aplicable con carácter general se reducirá del 21 al 20 por ciento.

Se establece la **prórroga de determinadas medidas temporales** que ya han resultado aplicables durante los ejercicios previos entre las que destacan:

- Las limitaciones a la aplicación de la libertad de amortización para las inversiones realizadas hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo.
- El porcentaje de amortización del 1 por ciento para la deducibilidad del fondo de comercio financiero y del fondo de comercio de compra de negocio y de fusión.
- El porcentaje de amortización del 2 por ciento para la deducción del inmovilizado intangible de vida útil indefinida.
- Las limitaciones a la compensación de BINS del 50 por ciento y del 25 por ciento de la base imponible previa en función del volumen de operaciones y del importe neto de la cifra de negocios.
- La incorporación en la base imponible del pago fraccionado según la modalidad de base corrida del 25 por ciento de los dividendos y las rentas devengadas que se correspondan con participaciones en entidades no residentes.
- La regla del pago fraccionado mínimo.
- Las limitaciones a la incorporación en la base imponible de las dotaciones de determinados activos por impuesto diferido.

Se establece un régimen de **exención parcial para la transmisión de participaciones en entidades residentes en territorio español** durante los periodos impositivos iniciados dentro del año 2015 que cumplan los requisitos de porcentaje de participación directo o indirecto de, al menos, el 5 por ciento ¹ y respecto de las que se cumpla el requisito de mantenimiento del año. En estos supuestos el transmitente no podrá aplicar

¹ También se establece la aplicación de este régimen cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 50 millones de euros.

la deducción por doble imposición que contempla el actual artículo 30.5 del TRLIS y en su lugar se establece un régimen de exención en el siguiente sentido:

- Exención total por la parte de la renta que se corresponda con el incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.
- Exención parcial del 30 por ciento² de la parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Así pues, el transmitente tributará por el 70 por ciento de la renta que se corresponda con plusvalías tácitas.

En estos supuestos se establece un régimen específico para que la entidad adquirente, cuando se produzca la distribución del dividendo que se corresponda con las plusvalías tácitas que afloren con posterioridad, pueda aprovechar el crédito fiscal derivado de la tributación del transmitente.

NOVEDADES INCLUIDAS EN EL ANTEPROYECTO CON ENTRADA EN VIGOR PARA LOS PERIODOS IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2016.

Concepto de actividad económica

Se incluye una definición del concepto de actividad económica en el ámbito del IS y destaca que para la actividad de arrendamiento de inmuebles sólo se exige contar con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Se prevé expresamente que la actividad económica se determinará teniendo en cuenta la totalidad de sociedades que formen un grupo de sociedades según los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formulación de cuentas anuales consolidadas.

Sujetos pasivos

Se incorporan como sujetos pasivos del Impuesto las **sociedades civiles que tienen objeto mercantil**, y que en la actualidad tributan como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas.

Ampliación de la base imponible

Se propone modificar la base imponible, entre otros, en los siguientes aspectos relevantes:

² Este importe será del 60% en 2016 y del 100% en 2017.

- Se establece la **no deducibilidad de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible**, incluido el fondo de comercio.
- Igualmente se establece la **no deducibilidad del deterioro de los valores de renta fija**.
- De manera similar a lo ya establecido anteriormente para transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades, así como de establecimientos permanentes, las **rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda**, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.
- Se simplifican las **tablas de amortización** y se mantienen los diferentes **métodos de amortización**. Asimismo, se conservan los supuestos tradicionales de libertad de amortización, como el vinculado a la actividad de I+D+i.
- Se **limita la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes**, hasta el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de la entidad.
- Se incluye por primera vez una **norma sobre operaciones híbridas**, entendiendo como tales aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes. Dicha regla tiene como objetivo evitar la deducibilidad de aquellos gastos que determinen un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10 por ciento en origen, consecuencia de esa diferente calificación fiscal, cuando esta operación se realiza entre partes vinculadas.
- Se prevé una **limitación adicional en relación con los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades** cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración, de manera que la actividad de la entidad adquirida no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición.

Calificación fiscal de instrumentos financieros que contablemente tienen la consideración de pasivos financieros

La norma fiscal se separa de la contabilidad en aquellos instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades,

y, sin embargo, contablemente tienen la consideración de pasivo financiero. En estos supuestos, la normativa fiscal opta por atribuir a estos instrumentos el tratamiento fiscal que corresponde a cualquier participación en el capital o fondos propios de entidades, con independencia de que la contabilidad altere dicha naturaleza mercantil, como pudiera ocurrir con las acciones sin voto o las acciones rescatables. El mismo tratamiento se dispensa a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas

Retribución de administradores

Se incorpora una regla expresa que pretende garantizar la deducibilidad de las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones distintas a las correspondientes a su cargo, con independencia del carácter mercantil o laboral de la relación. Se prevé expresamente que dichas remuneraciones no tendrán la consideración de donativos o liberalidades.

Operaciones vinculadas

En el ámbito de las operaciones vinculadas el Anteproyecto de Ley presenta las siguientes novedades:

- Simplificación de la documentación o supresión, respecto de determinadas operaciones, para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.
- Restricción de los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25 por ciento de participación. Se recupera, sin embargo, el supuesto de la vinculación de hecho o, dicho de otro modo, el ejercicio del poder de decisión de una entidad sobre otra.
- Eliminación de la jerarquía de para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia. Asimismo, se prevén reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica.
- Modificación del régimen sancionador, que se convierte en menos gravoso, y la estanqueidad.

Bases imponibles negativas

La regulación de las bases imponibles negativas sufre las siguientes modificaciones:

- Se suprime el límite temporal, de manera que no caducarán.

- Se introduce una limitación cuantitativa en el 60 por ciento de la base imponible previa a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros.
- Adicionalmente, con el objeto de evitar la adquisición de entidades inactivas o cuasi-inactivas con bases imponibles negativas, se establecen medidas que impiden su aprovechamiento, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal.
- Adicionalmente, la extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios se acompaña de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo.

Modificación de los mecanismos para evitar la doble imposición

Se revisa el mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el Impuesto sobre Sociedades, con dos objetivos fundamentales:

- Equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas,
- Establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes.

El Anteproyecto de Ley incorpora un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional, eliminando en este segundo ámbito el requisito relativo a la realización de actividad económica, si bien se incorpora un requisito de tributación mínima que se establece en el 10 por ciento de tipo nominal.

Asimismo, el régimen de exención en el tratamiento de las plusvalías de origen interno simplifica considerablemente la situación previa, que incluía un complejo mecanismo para garantizar la eliminación de la doble imposición.

Tipo de gravamen

En relación con el tipo de gravamen del Impuesto, el mismo se reduce para los ejercicios iniciados en el año 2016 al 25 por ciento. En el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15 por ciento para el primer período impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente.

La disminución del tipo de gravamen para las sociedades de régimen general supone una equiparación con el de la pequeña y mediana empresa, eliminándose de esta manera una

diferencia de tipos de gravamen. No obstante, se mantiene el tipo de gravamen del 30 por ciento para las entidades de crédito, que quedan sometidas al mismo tipo que aquellas otras entidades que se dedican a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

El tipo de retención aplicable con carácter general se prevé que se reduzca del 20 por ciento al 19 por ciento.

Incentivos a la realización de determinadas actividades

El panorama de deducciones sufre importantes modificaciones:

- Desaparece la deducción por inversiones medioambientales.
- Se elimina la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización, y que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo.
- Con destino exclusivo para la pequeña y mediana empresa se crea una reserva de nivelación de bases imponibles.
- Se mantiene, mejorada, la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica y las deducciones por creación de empleo, incluyendo la correspondiente a los trabajadores con discapacidad.
- Se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales al 20 por ciento para el primer millón de euros. Si la producción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción del 18 por ciento. Por otra parte, se establece una deducción del 15 por ciento de los gastos realizados en territorio español, en el caso de grandes producciones internacionales, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones que tienen un alto impacto económico y, en especial, turístico.

Reserva de capitalización

Se crea este beneficio fiscal consistente en una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

- Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo mencionado de 5 años.

El derecho a la reducción no podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción

Régimen de consolidación fiscal

En el régimen de consolidación fiscal se incorporan las siguientes novedades más destacadas:

- En la configuración del grupo fiscal se exige que se posea la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación.
- Se permite la incorporación en el grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal, como puede ser el caso de entidades no residentes en territorio español.
- Se establece que la integración de un grupo fiscal en otro no conlleve los efectos de la extinción de aquel, prevaleciendo el carácter económico de este tipo de operaciones, de manera que la fiscalidad permanezca neutral en operaciones de reestructuración que afectan a grupos de consolidación fiscal.

Régimen especial de fusiones y escisiones

El régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración presenta las siguientes novedades sustanciales:

- El régimen se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación, y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.
- Desaparición del tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión, consecuencia inmediata de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno, que hace innecesario el mantenimiento de este mecanismo complejo como instrumento para eliminar la doble imposición.
- Se establece expresamente la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad, de manera que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.

- Se atribuye expresamente a la Administración tributaria la posibilidad de determinar la inaplicación parcial del régimen y la facultad de circunscribir las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal obtenida en este tipo de operaciones.

Régimen fiscal para las empresas de reducida dimensión

Equiparados los tipos de gravamen se elimina la escala de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal de estas entidades. Se prevé expresamente que este régimen no resultará de aplicación cuando la entidad tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se introduce la reserva de nivelación de bases imponibles negativas, que supone una reducción de la misma hasta un 10 por ciento de su importe, lo que en la práctica permite reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 por ciento. Esta medida permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas. De no generarse bases imponibles negativas en ese período, se produce un diferimiento durante 5 años.

5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En el Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido se incluyen tres tipos de medidas: (i) medidas necesarias para la adaptación de la Ley española a la Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE en lo que respecta al lugar de localización de determinadas prestaciones de servicios a partir de 1/1/2015, (ii) medidas derivadas de la doctrina emanada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la necesidad de adaptar la normativa española a la misma y, finalmente (iii) otras medidas cuya finalidad es diversa. A continuación se analizan los tres bloques de medidas:

MEDIDA NECESARIA PARA LA ADAPTACIÓN DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA A LA DIRECTIVA 2006/112/CE, EN SU REDACCIÓN DADA POR LA DIRECTIVA 2008/8/CE: LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIOFUSIÓN Y TELEVISIÓN Y ELECTRÓNICOS.

En primer lugar, el Anteproyecto incluye una modificación en la redacción de los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA con el fin de adaptar la normativa española a las **nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiofusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica**, que deben operar a partir de 1 de enero de 2015. Recordemos que a partir de dicha fecha los citados servicios prestados a no empresarios o profesionales se localizarán en el Estado miembro del destinatario.

Como consecuencia de ello, se prevé derogar la regulación actual del régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión Europea (recogido en el Capítulo VIII del Título IX de la Ley del IVA), que se verá sustituido por dos regímenes especiales:

- Régimen especial opcional aplicable a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales (“régimen exterior a la Unión”). Con dicho régimen se permite al sujeto pasivo prestador liquidar el impuesto adeudado por dichas operaciones en el Estado miembro en el que opte por identificarse evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realice operaciones (sistema de ventanilla única).
- Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo (régimen de la Unión). Dicho régimen, opcional, no resultará de aplicación a los servicios prestados en el Estado miembro en que el empresario se encuentre establecido.

Con dichos regímenes se simplifican las obligaciones formales de los sujetos pasivos y se da cumplimiento a lo establecido por el Reglamento de Ejecución 282/2011, de forma que los sujetos pasivos que opten por cualquiera de dichos regímenes no estarán obligado a identificarse y liquidar el impuesto en cada uno de los Estados miembros en que presten los citados servicios. Cuando se haya optado por cualquiera de los dos regímenes especiales, el sujeto pasivo deberá liquidar trimestralmente las operaciones a través de la ventanilla única del Estado miembro de identificación e ingresar el impuesto adeudado. En dicha declaración no podrá deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios.

MEDIDAS DERIVADAS DE LA DOCTRINA EMANADA POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE IVA.

Son varias las modificaciones previstas en la Ley del IVA, con efectos desde 1 de enero de 2015, incluidas en el Anteproyecto de ley que responden a la necesidad de adaptar la normativa española a la jurisprudencia emanada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la Directiva de IVA 2006/112/CE.

- En primer lugar, se prevé modificar el artículo 91 de la Ley del IVA con el fin de **someter al tipo general del 21 por ciento los equipos médicos, sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario**, en lugar de al 10 por ciento, adaptando la normativa española a la sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013 (asunto C-360/11). Sin embargo, se excluye de dicha medida – manteniendo por tanto la tributación del 10 por ciento - a los equipos médicos, aparatos y demás

instrumental que se relacionan en un nuevo anexo octavo de la Ley del IVA que por sus características están diseñados por aliviar o tratar deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales (entre ellos, las gafas, lentes de contacto, productos necesarios para su uso, sillas de ruedas, muletas, andadores).

- Se prevé modificar el **régimen especial de las agencias de viaje** en atención a la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de septiembre de 2013 (asunto C-189/11).
- En atención a la sentencia del TJUE de fecha 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, en el Anteproyecto se incluye una modificación del artículo 79.Uno de la Ley del IVA relativo a la **base imponible en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero**.
- La Comisión Europea inició un procedimiento de infracción en relación con la normativa española al considerar que la misma contraviene la Directiva de IVA al declarar exentos los servicios de intervención prestados por los fedatarios públicos, incluidos los Registradores de la Propiedad y Mercantiles, en las operaciones exentas financieras. En atención a ello, el Anteproyecto incluye una derogación de la citada **exención de los servicios de intervención prestados por los fedatarios públicos**, contenida actualmente en el número 18º, letra ñ), del artículo 20.Uno de la Ley del IVA.

OTRAS MEDIDAS

Las modificaciones en materia de IVA que no vienen impuestas por la normativa comunitaria que se comentan a continuación tienen su entrada en vigor el día 1 de enero de 2015. Dada la amplitud de la norma nos permitimos comentar, sucintamente, aquellas novedades que consideramos de mayor interés:

- a) **Transmisión de una unidad económica autónoma**. Como es sabido, la normativa del IVA considera no sujetas las transmisiones de unidades económicas autónomas. Este concepto ha generado abundantes dudas, por lo que el legislador ha decidido modificar la norma en dos aspectos. Así, en primer lugar, se exige la existencia de una unidad económica autónoma en sede del transmitente. En segundo lugar, se establece como regla general para considerar que existe sujeción al impuesto los supuestos en los que se produzca una mera cesión de bienes o derechos (con la redacción vigente este supuesto queda circunscrito a los bienes en arrendamiento).
- b) Las **prestaciones de servicios de los denominados por la doctrina administrativa entes técnicos jurídicos en favor de las Administraciones Públicas de las que dependan** se consideran no sujetas. La norma define aquellas sociedades de capital que puedan considerarse como "entes técnico-jurídicos" profundizando en los criterios de la DGT. Asimismo, se regula su régimen de

deducción de cuotas, teniendo en cuenta la peculiaridad que supone que gran parte de sus operaciones no estén sujetas.

- c) **Renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias.** Se establece que será necesario tener derecho a la deducción total o parcial de impuesto soportado, de tal forma que ya no se requiere tener derecho a la deducción total de las cuotas soportadas. Esta novedad resulta especialmente relevante, por cuanto simplifica la renuncia y ofrece seguridad jurídica a los contribuyentes.
- d) **Bienes con instalación y montaje.** Actualmente se entienden realizadas en el TAIVA las entregas de bienes objeto de instalación o montaje cuando impliquen la inmovilización de los bienes y el coste de la instalación o montaje exceda del 15 por ciento de la total contraprestación correspondiente. Con la nueva redacción se elimina el segundo requisito.
- e) **Modificación de la base imponible.** Las reglas para modificar la base imponible en caso de impago han sido objeto de diversos cambios, motivados, al menos en parte, por la situación de crisis actual. El Anteproyecto introduce tres novedades. Así, en cuanto a la modificación por impago cuando el destinatario se halle en concurso se amplía el plazo para efectuar la modificación en dos meses.

En segundo lugar, se permite que el plazo de impago para modificar la base imponible para aquellos contribuyentes cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros sea de 6 meses o un año, con la redacción vigente el plazo es de 6 meses, lo que, en ocasiones, puede ser un perjuicio para estos contribuyentes.

En tercer lugar, en cuanto a los sujetos acogidos al régimen especial del criterio de caja se les permite modificar la base imponible cuando se produzca el devengo por impago, sin tener que añadir plazo adicional de espera (como es sabido, en el régimen especial del criterio de caja, se produce el devengo cuando media impago el día 31 de diciembre del año siguiente al de realización de la operación). En estos casos la norma establece una cautela para los supuestos de que la operación sea a plazos.

- f) **Ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo.** Como es sabido, la inversión del sujeto pasivo se está utilizando como medio para evitar determinados fraude en materia de IVA. En este sentido, el Anteproyecto incluye entre los bienes en los que necesariamente procede la inversión del sujeto pasivo determinados metales preciosos (como la plata, el platino y el paladio, por ejemplo), los teléfonos móviles, las consolas de videojuegos, los ordenadores portátiles y las tabletas digitales.
- g) **Obligatoriedad de la prorrata especial.** Como es sabido, la regla de la prorrata especial puede ser solicitada por el contribuyente o puede ser de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la misma exceda en un determinado porcentaje del que resultaría por aplicación de la

regla de la prorrata especial. El porcentaje tradicional previsto por la normativa era un 20 por ciento, pues bien el Anteproyecto lo reduce a un 10 por ciento.

- g) **Devolución de cuotas de IVA a no establecidos no comunitarios (ni establecidos en las Islas Canarias, Ceuta ni Melilla).** La devolución de cuotas de IVA a este colectivo se encontraba muy limitada al exigirse la reciprocidad que estaba reconocida con escasos países. El Anteproyecto deja de exigir la reciprocidad para proceder a la devolución de determinadas cuotas soportadas en servicios de hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del impuesto. Asimismo tampoco se exige la reciprocidad para solicitar la devolución de las cuotas soportadas por el suministro de plantillas, moldes y equipos que un empresario no establecido ponga a disposición de un empresario establecido para que éste los utilice en la producción de bienes destinados al no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes las plantillas, moldes y equipos sean exportados con destino al empresario no establecido o se destruyan.
- h) **Régimen sancionador.** Se establece un régimen sancionador para aquellos empresarios que incumplan o cumplan defectuosamente el régimen de comunicaciones para los casos de inversión del sujeto pasivo en el caso de entregas de determinados inmuebles y en el caso de ejecuciones de obra y cesiones de personal. La sanción se fija en el 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación.

6. LEY GENERAL TRIBUTARIA

El Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, inspirado en el objetivo de reforzar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y los obligados tributarios, prevenir el fraude fiscal y mejorar la eficacia de la actuación administrativa en la ejecución de los tributos, prevé importantes medidas, entre las que cabe destacar las siguientes:

- El conflicto en la aplicación de la norma tributaria sería sancionable si el criterio seguido ya había sido informado como conflicto por la comisión consultiva con carácter previo a la presentación de la declaración.
- Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar cuando se refiera a elementos de la obligación tributaria que afecten a ejercicios no prescritos.
- Interrupción de la prescripción respecto de obligaciones tributarias conexas a las que son objeto de comprobación.
- Se pretende dar publicidad a situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

- Sobre la expresión “acreditación y cuantía” prevista en el 106.5, se señala ahora “acreditación de que aquellas resultan procedentes y de su cuantía”, con la intención de poner fin al debate suscitado en esta materia.
- Se confirma 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.
- La Administración podrá recalificar hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó.
- El plazo de duración del procedimiento inspector se incrementa a 18 y 27 meses.
- El plazo del todavía actual 150.5 para ejecuciones se pretende computar desde la notificación al obligado tributario de la reanudación del procedimiento inspector.
- Se modifica ampliamente la normativa relativa a las reclamaciones.
- Se regula un recurso específico para discutir las ejecuciones.
- Se crean dos nuevos títulos. Uno relativo a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública y otro sobre la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

©2014 CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA. Todos los derechos reservados.

El presente documento es una recopilación de información jurídica elaborado por CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA cuya finalidad es estrictamente divulgativa. En consecuencia, la información y comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno. La información contenida en el presente documento no puede ser objeto de difusión a terceros, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización expresa de CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA. Todo ello a efectos de evitar la incorrecta o desleal utilización de la información que el mismo contiene.
