



PRINCIPALES MODIFICACIONES DE LA REFORMA FISCAL

Julio 2014

El pasado 20 de junio de 2014 fueron presentados los Anteproyectos de Ley para la reforma fiscal, que introducen numerosos cambios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y Ley General Tributaria (“**Anteproyectos**” o “**Reforma**”). El objeto de esta nota informativa es realizar un resumen de las principales modificaciones que contempla la Reforma:

i) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (“IRPF”):

a) Exenciones:

- En cuanto a la exención de las indemnizaciones laborales consecuencia del despido o cese de los trabajadores, se introduce un límite a la misma, quedando exenta la cantidad de 2.000 euros por cada año de trabajo que se tenga en cuenta al efecto del cálculo de la indemnización, quedando sujeto a tributación el resto de la indemnización percibida, sin perjuicio de la aplicación de la reducción de renta irregular.
- Se introducen los Planes de Ahorro a Largo Plazo (depósito o seguro de vida), quedando exentas las rentas (rendimientos del capital mobiliario) que éstos produzcan al inversor, siempre y cuando se aporten cantidades anuales inferiores a 5.000 euros y se mantengan durante un plazo mínimo de cinco años.
- Se suprime la exención de 1.500 euros anuales por la obtención de dividendos y participaciones en beneficios.
- Se introduce la exención de las ganancias patrimoniales que se produzcan como consecuencia de la dación en pago o ejecución hipotecaria de la vivienda habitual del deudor o del garante del deudor.

- Se suprime la exención vinculada a la entrega de acciones gratuitas a los trabajadores de la propia empresa (que ascendía a 12.000 euros anuales).
- Se aclara la aplicación de la exención con progresividad (como método para eliminar la doble imposición), estableciéndose que habrá de aplicarse a la renta general o del ahorro, según corresponda a la naturaleza de la renta recibida.

b) Rendimientos del trabajo:

- Se crea una nueva reducción por gastos deducibles de 2.000 euros para todos los perceptores de rendimientos de trabajo, y se elimina la reducción de 2.652 euros por obtención de rendimientos del trabajo para rentas superiores a 14.450 euros.
- Respecto de las aportaciones satisfechas por los empresarios a contratos de previsión social que cubran conjuntamente contingencias de jubilación y fallecimiento o incapacidad, se establece la imputación fiscal obligatoria de la parte de la prima que cubre el riesgo por fallecimiento o incapacidad.
- Se suprime la exención vinculada a la entrega de acciones gratuitas a los trabajadores de la propia empresa, que ascendía a 12.000 euros.
- Se establece una reducción del 30% en la valoración del vehículo como renta en especie si es calificado (reglamentariamente) como eficiente desde el punto de vista medioambiental. 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”.
- Se produce una simplificación del régimen de trabajadores desplazados a territorio español. En este sentido, para que el trabajador desplazado pueda acogerse a este régimen, se exige únicamente (i) que no haya residido en España durante los 10 años anteriores a su desplazamiento a territorio español; (ii) que el desplazamiento a España se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo o por la adquisición de la condición de administrador de una sociedad en cuyo capital no participe, lo cual representada una importante novedad (en caso de que participe la participación habrá de ser inferior al 5% o al 1% si la entidad es cotizada); y (iii) que las rentas obtenidas no puedan ser calificadas como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en España.

Entre otras modificaciones, se ha de destacar que a los primeros 600.000 euros de rendimientos del trabajo obtenidos por el desplazado, les será de aplicación un tipo de retención del 24%. A partir de la citada cantidad, el tipo aplicable será del 45%.

c) Rendimientos del capital inmobiliario:

- Se elimina la reducción del 100% aplicable por los contribuyentes perceptores de rentas provenientes del arrendamiento de viviendas a personas de entre 18 y 30 años, reduciéndose, además, la reducción general por la obtención de estas rentas inmobiliarias del 60% al 50%.

d) Rendimientos del capital mobiliario:

- Se introduce un nuevo tratamiento de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de las reducciones de capital con devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos, en ambos casos respecto de sociedades no cotizadas, tributando como rendimiento del capital mobiliario la parte que correspondiente a reservas generadas durante el periodo de tenencia, mientras que el resto de la distribución de la prima o reducción del capital no quedará sujeto a tributación y disminuirá el coste de adquisición de las acciones o participaciones.
- Para los seguros de capital diferido que tengan cobertura mixta de supervivencia y fallecimiento o incapacidad, se introduce una regla especial que permite que el capital percibido pueda ser minorado en el importe de las primas satisfechas y en la parte de esas primas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta le momento, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos.
- Se suprime la posibilidad de computar los rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de transmisiones gratuitas *inter vivos* de activos financieros.
- Respecto del régimen de transparencia fiscal internacional, se introducen novedades que conllevan un endurecimiento del mismo, entre las que sobresale la obligación del contribuyente persona física residente en España de imputar toda la renta positiva obtenida en el extranjero por una entidad no residente que no disponga de medios materiales y personales para la realización de su actividad, a no ser que esos medios pertenezcan a otra sociedad del grupo o su constitución y operativa obedezca a motivos económicos válidos. Este régimen no será de aplicación a entidades residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, siempre que se prueben los motivos económicos válidos de su constitución y operativa.

e) Rendimientos de actividades económicas:

- Se elimina el requisito de disponer de un local para que el arrendamiento de inmuebles pueda ser considerado una actividad económica, permaneciendo el requisito de tener una persona contratada con contrato laboral y jornada completa dedicado a la citada actividad.
- Los contribuyentes socios de entidades dedicadas a actividades profesionales estarán obligados a darse de alta en la Seguridad Social o mutualidad alternativa.
- Disminuye de 600.000 a 500.000 euros el importe neto de la cifra de negocios máximo para que se aplique el método de estimación directa simplificada, y la cuantía del conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales.
- Se modifican los límites que permiten la aplicación del régimen de estimación objetiva, pasando a ser más restrictivos y excluyéndose determinados epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Respecto de las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores autónomos, cuando actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, serán deducibles en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, con el límite del 50% de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en

cada ejercicio económico, en el citado régimen especial, frente a los 4.500 euros que se consideran deducibles por la normativa en vigor.

f) Ganancias y pérdidas patrimoniales:

- Se elimina la distinción entre ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con menos o más de un año a la fecha de su transmisión, incluyéndose ambos en la base imponible del ahorro.
- Se eliminan los coeficientes de abatimiento aplicables a las ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

Asimismo, se suprime la corrección monetaria del valor de adquisición de bienes inmuebles mediante la aplicación de coeficientes de actualización para el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de inmuebles.

- Se iguala el tratamiento fiscal de la venta de derechos de suscripción de entidades cotizadas al de las no cotizadas, no suponiendo la venta de los derechos de cotizadas una disminución de su valor de adquisición y sí una ganancia patrimonial.
- Se regulan reglas especiales de imputación para la integración de pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados.
- Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas habrán de ser imputadas en el ejercicio de su cobro.
- Se introducen nuevas reglas de integración y compensación, permitiéndose, por un lado, la compensación de ganancias no derivadas de transmisiones con rendimientos e imputaciones de renta y, por otro, la compensación en la base del ahorro de ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones con rendimientos mobiliarios.
- Se ha establecido un exit tax que afectará a aquellos contribuyentes (residentes en España durante 5 de los últimos 10 periodos impositivos) que pierdan su residencia fiscal española y sean titulares de acciones o participaciones en cualquier tipo de entidad o en instituciones de inversión colectiva, cuyo valor de mercado supere el importe de 4.000.000 euros o de 1.000.000 euros cuando otorgue el 25% de participación en la entidad. Dicho cambio de residencia determinará la integración de una ganancia patrimonial en la base del ahorro, que podrá ser aplazada en determinados casos.

g) Reducciones:

- Se minorará del 40% al 30% la reducción aplicable a los rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Se elimina el requisito de recurrencia en el pago de estas rentas irregulares pero, en sustitución del mismo, se veda la aplicación de esta reducción cuando la misma haya sido aplicada por el trabajador sobre otras rentas durante los cinco años anteriores. Asimismo, ya no se permite la posibilidad de fraccionar el pago, sino que se han de imputar siempre a un único período impositivo. Por último, desaparece el límite adicional que se establecía para la entrega de opciones sobre acciones a los empleados, sometiéndose al límite general de 300.000 euros como base para la reducción. Se establece un régimen transitorio.

Asimismo, desaparece el límite adicional que se establecía para la entrega de opciones sobre acciones a los empleados, que pasarían a quedar sometido al límite general de base de reducción de 300.000 euros.

- La minoración del porcentaje reductor anterior se establece también para los rendimientos del capital inmobiliario irregulares, los rendimientos del capital inmobiliario con un periodo de generación superior a dos años y los rendimientos de actividades económicas con un periodo de generación superior a dos años, con un nuevo límite de base de reducción de 300.000 euros anuales común a todos ellos.
- Se reduce el límite de la reducción por aportaciones y contribuciones empresariales anuales a planes, que no podrá exceder de 8.000 euros.

h) Mínimos:

- Se aumentan todos los mínimos personales, por descendientes, ascendientes y discapacidad.
- El mínimo personal del contribuyente se aumenta de 5.151 euros 5.550 euros.

i) Tipos de gravamen:

- Tipos aplicables a la base liquidable general:

Base liquidable	Ejercicio 2015	Ejercicio 2016
Hasta 12.450,00 euros	20%	19%
De 12.450,01 a 20.200,00 euros	25%	24%
De 20.200,01 a 34.000,00 euros	31%	30%
De 34.000,01 a 60.000,00 euros	39%	37%
De 60.000,01 en adelante	47%	45%

- Tipos aplicables a la base liquidable del ahorro:

Base liquidable	Ejercicio 2015	Ejercicio 2016
Hasta 6.000,00 euros	20%	19%
De 6.000,01 a 50.000,00 euros	22%	21%
De 50.000,01 euros	24%	23%

j) Deducciones:

- Se suprimen las deducciones por cuenta ahorro-empresa, por alquiler de vivienda y por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.
- En caso de contribuyentes que lleven a cabo una actividad económica y cumplan los requisitos que la normativa del Impuesto sobre Sociedades recoge para considerar a las entidades de reducida dimensión, podrán aplicar una deducción del 5% de los rendimientos netos de su actividad destinados a la inversión en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos.
- En la base de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación se podrá incluir el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de la cuenta ahorro-empresa.
- Se introducen nuevas deducciones por familia numerosa o por personas a cargo con discapacidad (trabajando fuera del hogar), que podrán ser de hasta 1.200 euros anuales.

k) Retenciones:

- El porcentaje de retención sobre las cantidades abonadas a administradores y miembros de consejos de administración será del 35%, reduciéndose al 19% en caso de que la cifra de negocios de la entidad pagadora sea inferior a 100.000 euros.
- El porcentaje de retención sobre rendimientos del capital mobiliario será del 19%.
- En caso de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva y de derechos de suscripción será del 19%.

ii) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (“IRNR”):

a) Exenciones:

- Respecto de la distribución de beneficios y el pago de cánones por sociedades filiales de sociedades matrices residentes en otros Estados Miembros de la Unión Europea, se aplicará la exención sobre estos rendimientos en los casos en que los socios últimos no residentes en la Unión Europea sean titulares de las participaciones de la sociedad residente fiscal en territorio español de forma indirecta a través de una entidad residente en la Unión Europea titular de las participaciones de la sociedad española, respondiendo tal estructura societaria a la existencia de motivos económicos válidos.
- Se elimina la exención de 1.500 euros anuales de dividendos para personas físicas no residentes.
- Se permite la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual a residentes en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo.

b) Base imponible:

- En caso de que las rentas sean obtenidas por un establecimiento permanente: (i) se introduce un nuevo régimen de exit tax que determina la obligación de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los

elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente y de los que habiendo estado afectos, son transferidos al extranjero, previéndose la posibilidad de aplazar el pago en caso de su transferencia a estados pertenecientes a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo; (ii) se adaptan determinados aspectos de la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, de aplicación a los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España que contemplen la versión aprobada en el año 2010 del artículo 7 (beneficios empresariales) del Modelo de Convenio de la OCDE.

- En caso de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, los gastos fiscalmente deducibles serán determinados, en caso de personas físicas, de acuerdo con la Ley del IRPF, y si son personas jurídicas, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Tipos de gravamen:

- Para el caso de contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin la intermediación de un establecimiento permanente: (i) se establece un tipo impositivo general del 24%; (ii) en caso de residentes en otros estados de la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo con los que exista un intercambio de información fiscal, el tipo será del 20% en 2015 y, del 2016 en adelante, del 19%; (iii) y en 2015, el tipo de gravamen aplicable a dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones, será del 20%, y, del 2016 en adelante, del 19%.
- Para los establecimientos permanentes, el tipo de gravamen se equipara al correspondiente de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

d) Opción por tributar por el IRPF:

- Se introduce un nuevo supuesto por el que se permite tributar por el IRPF, a contribuyentes residentes en otros estados miembros de la Unión Europea, en caso de que las rentas obtenidas en España hayan sido objeto de tributación en el IRNR y sean inferiores al 90% del mínimo personal y familiar correspondiente en caso de haber tributado como residentes en territorio español, cumpliéndose además el requisito de que las rentas obtenidas fuera de España también sean inferiores a ese mínimo.

iii) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (“IS”):

- Se incorpora el concepto de actividad económica: “*Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.*”
- Se incorporan como sujetos pasivos del IS a las sociedades civiles, que hasta el momento tributaban en el IRPF de sus partícipes por medio del régimen de atribución de rentas.
- En cuanto a la imputación temporal de ingresos y gastos, se introduce una remisión directa a la normativa contable para determinar el devengo.
- Respecto de las operaciones a plazos, se establece que el hecho determinante de la integración de la renta sea el de la exigibilidad de los cobros, y no el mismo cobro.

- Se incluye la no integración en la base imponible de la reversión de los gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.
- Respecto de transmisiones entre sociedades del grupo de elementos del inmovilizado material e intangible, inversiones inmobiliarias y valores representativos de deuda, se limita la deducibilidad de las pérdidas y se integrará en la base imponible una vez los elementos patrimoniales citados sean transmitidos a terceros o se excluya del grupo a la sociedad transmitente o adquirente.
- En cuanto a las amortizaciones: (i) las tablas de amortización se simplifican y actualizan; (ii) se elimina la limitación del máximo anual del 10% respecto del inmovilizado material con vida útil definida, teniendo en cuenta la norma su vida útil; (iii) se mantiene la libertad de amortización para elementos vinculados a la actividad de I+D+i; (iv) se incorpora un nuevo tipo de libertad de amortización para elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta 25.000 euros anuales.
- Se establece la exclusiva deducibilidad de los deterioros de existencias y de los créditos y partidas a cobrar, siendo no deducible cualquier otro tipo de deterioro, posponiéndose su deducibilidad hasta el momento de su transmisión o baja (inmovilizado material e intangible, inversiones inmobiliarias, valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades y de deuda).
- Respecto de los gastos deducibles: (i) el tratamiento fiscal de los préstamos participativos es equiparado al que corresponde a la financiación por medio de aportaciones a los fondos propios; (ii) a las acciones sin voto y rescatables se les da un tratamiento fiscal como el que correspondería a cualquier participación en fondos propios desde su calificación mercantil, alejándose del tratamiento contable, que las considera como pasivos; (iii) los gastos por atenciones a clientes deducibles son limitados al 1% del importe neto de la cifra de negocios de la entidad; (iv) las retribuciones a administradores con causa en el desempeño de funciones distintas a las propias de su cargo, no serán consideradas liberalidades; (v) no serán deducibles los gastos derivados de operaciones con partes vinculadas que, al ser calificadas de forma diferente, no generen ingreso o lo generen y quede sometido a un gravamen inferior al 10%; (vi) los gastos financieros netos podrán ser deducidos sin límite temporal, y se incluye una restricción adicional a la deducción de los gastos financieros en los casos de adquisición de participaciones en otras 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 con el mismo, de manera que la actividad de la entidad adquirida no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición.
- En lo que se refiere a operaciones vinculadas, se introducen novedades respecto de las obligaciones de documentación, el perímetro de vinculación (25% en la relación socio-sociedad) y los métodos de valoración de las operaciones donde desaparece la jerarquía, incluyéndose reglas específicas para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales. Asimismo, se modifica el régimen sancionador, suavizándose.
- Se permite la compensación de bases imponibles negativas sin límite temporal, introduciéndose la limitación del 60% del a base imponible previa a su compensación, admitiéndose en todo caso el importe mínimo de un millón de euros. Asimismo, se establecen medidas tendentes a evitar la compensación de bases imponibles negativas de sociedad inactivas, para evitar la adquisición de las mismas. Por último, en este ámbito, se permite que la Administración pueda comprobar la procedencia de las bases imponibles negativas originadas en ejercicios prescritos.

- En el ámbito de la doble imposición, se introduce un régimen de exención general para dividendos y plusvalías de fuente interna y externa en caso de participaciones significativas, desapareciendo para esas rentas de fuente extranjera el requisito de su procedencia de actividades económicas, aunque se exige que hayan tributado al menos a un tipo del 10%.
- Respecto de los incentivos fiscales: (i) se eliminan la deducción por inversiones medioambientales, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la deducción por reinversión de beneficios; (ii) se crea la reserva de capitalización, que 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 de sus beneficios destinado al incremento de sus fondos propios siempre que este incremento se mantenga durante un plazo de cinco años y se dote una reserva por el importe de la reducción, debidamente separada e indisponible durante estos 5 años, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo; (iii) se mantienen la deducción por I+D+i y las deducciones por creación de empleo; (iv) se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas, con un porcentaje del 20% hasta un millón de euros y del 18% en adelante, sin que la deducción pueda superar los tres millones de euros, y se establece una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español por estas producciones.
- En cuanto a los tipos de gravamen, se reduce el tipo general del 30% al 25%, a partir del 1 de enero de 2016, manteniéndose el 30% para entidades de crédito y las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos. Para sociedades de nueva creación que realicen actividades económicas, se establece un tipo de gravamen del 15% para el primer periodo impositivo en que obtengan una base imponible positiva y el siguiente. En el ejercicio 2015, el tipo general será del 28%.
- Asimismo, se introducen modificaciones en los regímenes especiales:
 - Consolidación fiscal: (i) se exige que se posea la mayoría de los derechos de voto de las sociedades dependientes además del 75% del capital social; (ii) se permite la incorporación al grupo de entidades participadas de forma indirecta por medio de otras que no forman parte del grupo (extranjeras), y que sociedades hermanas residentes en territorio español dependientes de una matriz extranjera puedan formar un grupo fiscal; (iii) se establece la neutralidad fiscal en casos de integración de grupos de consolidación fiscal en otros, de forma que no se extinga el primero.
 - Fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea: (i) se impone como el régimen general aplicable a estas operaciones de reestructuración empresarial, desapareciendo la opción por su aplicación y estableciéndose la obligación de comunicar a la Administración tributaria la realización de la operación; (ii) se elimina el tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión; (iii) se establece la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas de la rama de actividad adquirida; (iv) se atribuye a la Administración tributaria la potestad de determinar la inaplicación del régimen y de la regularización procedente, afectando la misma únicamente a la ventaja fiscal obtenida.
 - Empresas de reducida dimensión: (i) este régimen no será de aplicación a sociedades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario e inmobiliario (de acuerdo con la definición que de esta actividad realiza la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio); (ii) se elimina el tipo de gravamen previsto

para estas entidades, no obstante, en el ejercicio 2015 el tipo aplicable será del 25% y, sobre la parte de la base imponible que supere la cantidad de 3000.000 euros, del 28%, aplicándose, a partir de 2016, el tipo general del 25%; (iii) estas entidades podrán crear la reserva de nivelación de bases imponibles, que permitirá la reducción de la base imponible en el 10% del importe de la misma, sin que pueda superar el millón de euros, minorándose la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los cinco años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas, y en caso de no generarse bases imponibles negativas en ese período, al menos se producirá un diferimiento de la tributación durante cinco años.

- Agrupaciones de Interés Económico (“AIE”) y Uniones Temporales de Empresas (“UTE”): (i) las AIE quedan sujetas a todas las obligaciones del IS, excepto al pago del mismo, debiéndose minorar el valor de adquisición de las AIE españolas en los gastos financieros, bases imponibles negativas, reserva de capitalización y deducciones y bonificaciones imputadas a los socios; (ii) se establece la obligación de minorar el valor de adquisición en las pérdidas imputables a los socios, y las UTE que operan en el extranjero podrán acogerse al sistema de exención de rentas de fuente extranjera previsto, así como a la deducción por doble imposición.
- Por último, en 2015 seguirán siendo de aplicación ciertas medidas extraordinarias introducidas para los últimos periodos impositivos: (ii) las limitaciones a la aplicación del régimen de libertad de amortización por los elementos adquiridos hasta el 31 de marzo de 2012; (ii) las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas por grandes empresas; (iii) las reglas especiales para la determinación del importe de los pagos fraccionados del IS (pago fraccionado mínimo, tipos incrementados, etc.); (iii) limitación de la amortización fiscal de los distintos fondos de comercio al 1% (fondo de comercio adquirido a terceros, fondo de comercio financiero y fondo de comercio de fusión); limitación de las reglas especiales de aplicación temporal del régimen de amortización de los contratos de arrendamiento financiero; y (v) la regulación sobre los activos fiscales diferidos (DTA), sin perjuicio de lo señalado posteriormente.

iv) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (“IVA”):

- A partir del 1 de enero de 2015, los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, y prestaciones de servicios por vía electrónica, cuando sean prestados a una persona que no tenga la condición de empresario (consumidor final), serán gravados en el lugar donde el destinatario tenga su domicilio o residencia habitual.
- Los productos sanitarios pasan a ser gravados al 21%, en lugar de al tipo reducido del 10%. Únicamente serán gravados al tipo reducido aquellos productos diseñados para aliviar o tratar deficiencias.
- El régimen especial de agencias de viaje sufre modificaciones para su adaptación a los criterios del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sentencia de 26 de septiembre de 2013 en el Asunto C-189/11, sobre el Régimen especial de las agencias de viajes), permitiéndose además optar por este régimen operación por operación.
- Se fija como base imponible de las operaciones cuya contraprestación no es de carácter monetario, el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, estableciéndose como criterio residual las reglas de valoración del autoconsumo.

- Se clarifica la regulación de las operaciones no sujetas por suponer la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Así, para considerar no sujetas a IVA las transmisiones de unidades económicas autónomas Transmisión de una unidad económica autónoma: (i) se exige la existencia de una unidad económica autónoma en sede del transmitente; (ii) 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.
- Para las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, se establece que éstas no forman parte de la base imponible, mientras que las contraprestaciones pagadas por un tercero sí forman parte de ésta.
- Se elimina la exención de los servicios prestados por fedatarios públicos relacionados con operaciones exentas o no sujetas a IVA.
- Las prestaciones de servicios realizadas por los entes técnico jurídicos, denominación que les da la doctrina administrativa, se consideran no sujetas.
- Se suprime la exención de las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre las juntas de compensación y los propietarios.
- Respecto de la renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias, se produce una relevante modificación, ya que no se exigirá tener derecho a la deducción total del impuesto soportado.
- Se establece que todas las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del impuesto, tributarán como entregas de bienes, independientemente de que el coste de la instalación exceda del 15% del total de la contraprestación.
- En cuanto a la modificación de la base imponible del impuesto: (i) en caso de concurso del deudor, se amplía de uno a tres meses el plazo para modificar la base imponible; (ii) y en el caso de créditos incobrables, los empresarios considerados PYME podrán modificar la base en los seis meses previstos hasta esta reforma, o en el año establecido para el resto de empresarios.
- Respecto de la prorrata especial, se disminuye del 20% al 10% la diferencia permitida entre las cuotas que resulten de la aplicación de la prorrata general y la especial, para que sea de aplicación la prorrata especial.
- Se elimina el requisito de reciprocidad en cuanto a cuotas soportadas en adquisiciones e importaciones de determinados bienes y servicios, como son los de hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones.
- El régimen especial del grupo de entidades se modifica para incorporar la exigencia de los tres órdenes de vinculación: económica, financiera y de organización.
- Respecto del IVA a la importación, se posibilita que determinados operadores puedan acceder al diferimiento del impuesto al momento de presentar la declaración liquidación.
- Se amplía el ámbito de aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a la entrega de plata, platino y paladio, teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

- Se establece un régimen sancionador para empresarios incumplidores de las obligaciones de comunicación en casos de inversión del sujeto pasivo en el caso de entregas de determinados inmuebles y de ejecuciones de obra y cesiones de personal. El importe de la sanción será equivalente al 10% de las cuotas devengadas en las operaciones no comunicadas.

v) LEY GENERAL TRIBUTARIA (“LGT”):

- Sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma: si el criterio adoptado ya hubiera sido informado como conflicto por la Comisión consultiva con carácter previo a la presentación de la declaración, sería sancionable. Para ello los informes de la Comisión consultiva emitidos en expedientes de declaración de conflicto serán públicos, 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.
- La Administración tributaria podrá comprobar la procedencia de la compensación o deducción de determinados créditos fiscales originados en ejercicios prescritos, siempre que los mismos desplieguen sus efectos respecto de ejercicios abiertos a comprobación, señalándose de forma expresa en la Ley la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos.
- Publicación del listado de deudores tributarios, a efectos de dar publicidad a los incumplimientos relevantes de obligaciones tributarias (más de un millón de euros).
- Confirmación de la imposibilidad de aportar documentación acreditativa al procedimiento una vez haya tenido lugar el trámite de audiencia en los procedimientos de aplicación de los tributos, recursos y reclamaciones, salvo que se demuestre la imposibilidad de su aportación con anterioridad.
- Se establece la suspensión del plazo para iniciar o terminar el procedimiento sancionador cuando se solicite por el contribuyente la tasación pericial contradictoria.
- Se permite que, en el procedimiento de comprobación limitada, el contribuyente, por voluntad propia, pueda aportar su contabilidad.
- El plazo de duración del procedimiento inspector se aumenta de 12 meses (ampliable hasta 24) a 18 meses (ampliables hasta 27 cuando concurren las circunstancias establecidas en la Ley).
- Se introducen modificaciones en materia de reclamaciones económico-administrativas, en el ámbito competencial, unificación de doctrina, acumulación, notificación electrónica, costas, plazo del recurso en caso de silencio, expediente electrónico, nuevo recurso de ejecución y recurso extraordinario de revisión. Resulta llamativa la introducción de las costas en el procedimiento económico-administrativo, que será gratuito, pero, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe que sufrague las costas del procedimiento.

- Se crean dos nuevos títulos: (i) uno referente a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, en que se regula el plazo de ingreso de la deuda tributaria, la división en dos liquidaciones de los elementos afectados por la existencia de delito y los no afectados, la preferencia del orden penal, responsables tributarios y medidas cautelares; (ii) y otro referido a la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

Para más información contacte con los siguientes abogados:

Javier Prieto - Socio

+ 34 91 566 63 03 (directo)

prieto@araozyrueda.com

Jéssica Cano - Asociada

+ 34 91 566 63 44 (directo)

cano@araozyrueda.com

Mariano Mateos - Asociado

+ 34 91 566 63 50 (directo)

mateos@araozyrueda.com

Araoz & Rueda es un despacho español multidisciplinar con gran reputación y experiencia en todas las áreas del derecho de los negocios. Entre nuestras áreas de ejercicio: Societario, Fusiones & Adquisiciones, Capital Riesgo, Bancario & Financiero, Energía, Procesal, Concursal & Reestructuraciones, Arbitraje, Fiscal, Laboral, Administrativo, Competencia, Mercado de Capitales/Valores e Inmobiliario.

El contenido de esta comunicación es meramente informativo y no constituye en ningún caso un asesoramiento jurídico personalizado.