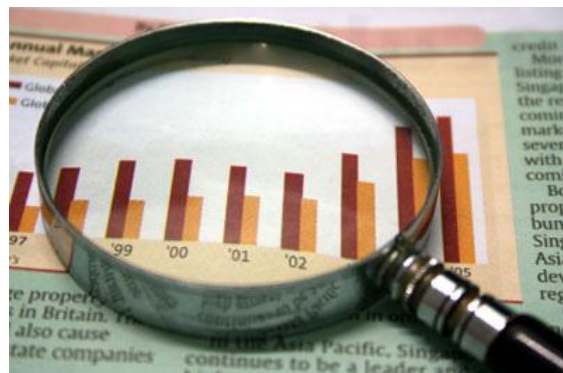


REFORMA FISCAL (2) **(RESUMEN)**

Fecha: 25/06/2014



DOCUMENTO RECAPITULATIVO

Siguiendo con la prudencia necesaria, ya que las medidas y reformas propuestas no son definitivas, adjuntamos un resumen extensivo de la misma elaborado por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

Es necesario profundizar mucho más en la “letra pequeña” de los Anteproyectos y esperar a las modificaciones que puedan producirse en vía parlamentaria, no obstante podemos lograr una idea global de los objetivos y la dirección de las medidas que se proponen.

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/noticias.php#> (Informes)

Luis Alfonso Rojí Chandro
(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)
(Miembro de la AEDAF)



REFORMA FISCAL



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

REFORMA FISCAL

ANTEPROYECTOS DE LEY/ 23 de junio de 2014

REFORMA FISCAL: ANTEPROYECTOS DE LEY

El pasado lunes día 23 de junio, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas hizo públicos a través de su página web, los textos de los Anteproyectos de las Leyes de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no Residentes, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido/Impuestos Especiales y Ley General Tributaria.

A continuación se resumen las principales modificaciones contenidas en los Anteproyectos de Ley.

I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Primer grupo de modificaciones encaminadas a la consecución de una reducción generalizada de la carga impositiva que soportan los contribuyentes. Para ello, se pretende continuar avanzando en términos de eficiencia y equidad sin olvidar el principio de suficiencia

Entre las medidas contenidas en este anteproyecto de Ley destaca, en primer lugar:

➤ La **inclusión de una nueva tarifa** aplicable a la base liquidable general. Dentro de la misma, se reducen el número de tramos, pasando de siete a cinco, así como los tipos marginales que se aplican a los mismos.

Tarifa General para el ejercicio 2015.

| Base Imponible | | Tipo % | |
|----------------|----------|-------------|------|
| hasta | 12.450 € | | 20 % |
| 12.450 € | -- | 20.200 € | 25 % |
| 20.200 € | -- | 34.000 € | 31 % |
| 34.000 € | -- | 60.000 € | 39 % |
| 60.000 € | -- | En adelante | 47 % |

Tarifa General para el ejercicio 2016

| Base Imponible | | Tipo % |
|----------------|----------------|--------|
| hasta | 12.450 € | 19 % |
| 12.450 € | -- 20.200 € | 24 % |
| 20.200 € | -- 35.200 € | 30 % |
| 35.200 € | -- 60.000 € | 37 % |
| 60.000 € | -- En adelante | 45 % |

- **Se revisa la reducción general por obtención de rendimientos de trabajo** integrándose en la misma la actual deducción en la cuota por obtención de estos rendimientos. la reforma del IRPF incluye un incremento de la reducción por rendimientos del trabajo para las rentas inferiores a los 14.400 euros y, a partir de este nivel de ingresos, se va recortando, pero no desaparece.

Así, los trabajadores podrán minorar sus rendimientos de trabajo en una cantidad fija de 2.000 euros en concepto de otros gastos, importe que seguirá incrementando en el caso de que el trabajador se traslade a otro municipio con motivo de un nuevo contrato de trabajo o para trabajadores activos con discapacidad.

- En relación con los trabajadores autónomos o por cuenta propia se incrementa la reducción actualmente aplicable a determinados trabajadores por cuenta propia, mientras que se crea una reducción general para el resto de autónomos con menores recursos, absorbiendo ambas reducciones la deducción por la precepción de rendimientos de actividades económicas.

El Gobierno ha modificado la reducción por rentas del trabajo de manera que se reduce para los trabajadores que ganen más de 14.450 euros anuales y sube para las rentas más bajas.

El anteproyecto de ley de reforma del IRPF aprobado por el Consejo de Ministros modifica la reducción general que se aplican todos los trabajadores en el Impuesto sobre la Renta. De tal manera que para los contribuyentes con rendimientos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros anuales la reducción será de 3.700 euros y para los contribuyentes entre 11.250 euros y 14.450 euros anuales la reducción será el resultado de restar a 3.700 euros el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 euros anuales. Esta reducción se aplica siempre que el resto de rentas distintas a las del trabajo no superen los 6.500 euros anuales. Además, a esta reducción se le suma otra de 2.000 euros en concepto de 'otros gastos deducibles', que también se aplica a todos los perceptores de rendimientos del trabajo.

Actualmente, las rentas del trabajo inferiores a 9.180 euros año se ven beneficiadas de una reducción de 4.080 euros. Para el caso de rendimientos del trabajo que se encuentren entre 9.180 euros y 13.280 euros anuales, la reducción a practicar es el resultado de restar a 4.080 euros el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre esos ingresos que exceda de 9.180. Y las rentas del trabajo que sean superiores a 13.260 euros al año se reducen 2.652 euros.

➤ **En materia de retenciones**, la minoración de la tributación, se traslada al sistema de retenciones e ingresos a cuenta, rebajándose los tipos de retención, y además, aumentará en 2016. Así (al margen de los rendimientos de trabajo que tributen por la escala general), quedaría de la siguiente manera:

- El **porcentaje de retención e ingreso a cuenta** sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de **administradores y miembros de los consejos de administración**, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento.

No obstante, en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de **entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros**, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del **19 por ciento**.

Los porcentajes de retención e ingreso a cuenta se reducirán a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota.

- El **porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario** será del 19 por ciento.

Este porcentaje se reducirá a la mitad cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota.

- Los **porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades económicas** serán:

- El 19 por ciento, en el caso de los rendimientos de actividades profesionales establecidos en vía reglamentaria.

No obstante, se aplicará el porcentaje del 9 por ciento sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente. Asimismo, en los términos que se establezcan reglamentariamente, el porcentaje será del 15

por ciento cuando el volumen de rendimientos íntegros sea inferior a 12.000 euros anuales.

Estos porcentajes se reducirán a la mitad cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley.

- El 2 por ciento en el caso de rendimientos procedentes de actividades agrícolas o ganaderas, salvo en el caso de las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, en que se aplicará el 1 por ciento.
 - El 2 por ciento en el caso de rendimientos procedentes de actividades forestales.
 - El 1 por ciento para otras actividades empresariales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan.
- **El porcentaje de pagos a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones** de instituciones de inversión colectiva será del 19 por ciento.

No se aplicará retención cuando no proceda computar la ganancia patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 94.1.a) de la Ley.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos que reglamentariamente se establezcan, será del 19 por 100.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción será el 19 por ciento.

Segundo grupo de medidas encaminado al tratamiento fiscal de la familia, donde se respeta tanto el concepto de mínimo personal y familiar, como su forma de integración en el impuesto. Así, mediante estas medidas se permite incrementar de forma significativa la progresividad del impuesto

➤ **Se eleva el importe del mínimo personal y familiar que se incrementará de 5.150 euros a 5.550 a partir de 2015**, incluido cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 y 75 años, como el correspondiente a los ascendientes y descendientes que convivan con aquel. De la misma manera, se incrementan los importes del mínimo aplicable a las personas con discapacidad, así como en los supuestos en que también sean trabajadores activos.

➤ Se introducen **tres nuevas deducciones** cuya finalidad es la reducción de la tributación de los trabajadores con mayores cargas familiares.

- Contribuyentes que trabajen fuera del hogar y además tengan a su cargo ascendientes con discapacidad.
- Contribuyentes que trabajen fuera del hogar y además tengan a su cargo descendientes con discapacidad.
- Contribuyentes que formen parte de una familia numerosa.

Se podrán beneficiar de una deducción en la cuota diferencial de hasta 1.200 euros anuales por cada una de las tres situaciones familiares anteriormente descritas. Conviene destacar que estas deducciones son totalmente compatibles con la actual deducción por maternidad.

Las medidas anteriormente señaladas se traducen, no solo en un incremento de la renta disponible por parte del contribuyente, sino también en la elevación del umbral mínimo de tributación hasta los 12.000 euros anuales.

El tercer paquete de medidas se basa en la regulación del impuesto para favorecer la inversión y estimular la generación de ahorro. En concreto, se adoptan dos medidas complementarias: ajustar su tributación a tipos más moderados e incrementar la neutralidad en su tratamiento fiscal.

➤ **Se aprueba una nueva tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro** en la que se reducen los marginales de cada uno de los tramos, rebaja que se intensificará a lo largo del ejercicio 2016.

| Base Imponible | Tipo (%) | Tipo 2015 | Tipo 2016 |
|---------------------|----------|-----------|-----------|
| Hasta 6.000 € | | 20 % | 19 % |
| 6.000- 50.000 € | | 22 % | 21% |
| 50.000- En adelante | | 24 % | 23 % |

➤ **Se crea** un nuevo instrumento dirigido a los pequeños inversores denominado **Plan de Ahorro a Largo Plazo**, cuya especialidad radica en la exención de las rentas generadas por la cuenta del depósito o el seguro de vida a través del cual se canalice dicho ahorro siempre que aporten cantidades inferiores a 5.000 euros anuales durante el plazo de al menos 5 años

Así, los nuevos **planes 'Ahorro 5'** podrán adoptar la forma de cuenta bancaria o seguro, que garanticen la restitución de, al menos del 85% de la inversión.

➤ **Se incorporan en la base imponible del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales cualquiera que sea el plazo de permanencia en el patrimonio del contribuyente**, al tiempo que se podrán compensar en la base del ahorro rendimientos con ganancias y pérdidas patrimoniales, de forma progresiva y con determinadas limitaciones.

➤ Se **suprime la deducción por alquiler**, homogenizando el tratamiento fiscal de la vivienda habitual entre alquiler y propiedad, si bien, al igual que cuando se suprimió la deducción por inversión en vivienda, se articula un régimen transitorio para los alquileres de vivienda efectuados con anterioridad a 2015 de manera que la supresión sólo afectará a nuevos alquileres.

➤ **Se ha revisado el tratamiento fiscal de las reducciones de capital social con devolución de aportaciones y del reparto de la prima de emisión de acciones**, con la finalidad de que la parte de las mismas que corresponda a reservas generadas por la entidad durante el tiempo de tenencia de la participación tribute de forma análoga a si hubieran repartido directamente tales reservas, así como el derivado de la venta de derechos de suscripción, homogeneizándose su tratamiento entre entidades cotizadas y no cotizadas.

➤ Por último, **se han suprimido la exención aplicable a los perceptores de dividendos**, los **denominados coeficientes de abatimiento existentes a través de una sucesión de regímenes transitorios desde el año 1996**, avanzando de esta manera no sólo en términos de neutralidad sino también de equidad, los coeficientes de corrección monetaria aplicables exclusivamente a la tributación de bienes inmuebles y la compensación fiscal aplicable únicamente a los perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario .

En cuarto lugar, se ha llevado a cabo una revisión general del Impuesto como consecuencia de la cual se adoptan determinadas medidas que supondrán una ampliación de la base imponible del mismo, que permitirá no solo atender a principios como el de suficiencia sino también avanzar en términos de generalidad e igualdad en el sostenimiento de los gastos públicos.

➤ **Se ha revisado la exención aplicable a las indemnizaciones por despido**, si bien se mantiene para el caso de indemnizaciones de trabajadores con menores rentas, conservando la antigüedad un papel destacado en la nueva configuración de la exención. A modo de ejemplo podríamos ver la siguiente situación:

Supongamos que tenemos un sueldo entre 12.000 y 20.000 euros anuales que han recibido indemnizaciones de entre 1.100 euros y 1.833 euros por año trabajado, la exención a partir del 2015 es del 100%.

A partir de salarios anuales de 30.000 euros con indemnizaciones de 2.750 euros por año trabajado, la exención se establece para el 72,72% de la indemnización.

En el caso de un salario anual de 150.000 euros que ha recibido una indemnización por despido improcedente de 13.750 euros por año trabajado, la exención se reduce al 14,5% del total de lo percibido por el despido

➤ **Se ha suprimido la exención vinculada a la entrega de acciones gratuitas a los trabajadores de la propia empresa en la que trabajan**, fórmula fundamentalmente utilizada en la práctica para retribuir a los trabajadores de mayor renta.

➤ **Se minorará del 40 al 30 por ciento el porcentaje de reducción aplicable a los rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo**. Asimismo, se ha introducido mayor claridad y se han simplificado los requisitos para su aplicación en el ámbito de los rendimientos del trabajo, al tiempo que se han igualado los límites absolutos para su aplicación cualquiera que sea la calificación de la renta.

➤ **En materia de previsión social**, se sigue manteniendo el esquema actual de tributación que permite diferir parte del salario o beneficio empresarial al momento del cumplimiento de la contingencia prevista en la normativa de planes de pensiones, pero se unifican y aproximan los límites de reducción a las aportaciones reales efectuadas por la mayoría de los contribuyentes, salvo en el caso de los sistemas de previsión social constituidos a favor del cónyuge cuyos límites de reducción se incrementan.

➤ **Se refuerzan los requisitos para aplicar la transparencia fiscal internacional y se establece la tributación de las ganancias tácitas derivadas de acciones o participaciones en entidades relevantes que se pondrá de manifiesto en los supuestos en los que el contribuyente traslade su residencia fiscal a otro país antes de enajenar dicha cartera**.

➤ **Se revisa el método de estimación objetiva aplicable en la determinación del rendimiento neto de determinadas actividades**, exigiendo, a partir de 2016, nuevos requisitos para su aplicación, tanto cuantitativos, mediante una reducción de los límites objetivos, como cualitativos, reduciendo las actividades que se pueden acoger a este, limitándolas a aquéllas que por su naturaleza se relacionan fundamentalmente con consumidores finales.

Por último, debe indicarse que se han introducido otras medidas con las que se pretende mejorar el medio ambiente, reduciendo la tributación de los rendimientos del trabajo en especie derivado de la cesión de uso de vehículos menos contaminantes, avanzar en términos de justicia y cohesión social, declarando exenta la ganancia obtenida, en su caso, como consecuencia de la dación en pago de la vivienda habitual del contribuyente, o simplificar el impuesto, posponiendo al momento del cobro la imputación temporal de la ganancia patrimonial derivada de la obtención de cualquier subvención pública, aclarando el momento a partir del cual se podrá imputar la pérdida patrimonial derivada de un crédito incobrable o simplificando el régimen fiscal de trabajadores desplazados a territorio español.

II. IMPUESTO DE LA RENTA SOBRE NO RESIDENTES

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se efectúan determinadas modificaciones con el fin de adecuarlo, en mayor medida, al marco normativo comunitario, acompañarlo a los cambios que se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y reforzar la seguridad jurídica.

➤ **Se distingue, para los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, entre personas físicas o personas jurídicas**, estableciendo, para cada uno de estos dos supuestos, los gastos deducibles para el cálculo de la base imponible, por remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente.

➤ **Se incluye un nuevo supuesto por el que se permite, a contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, optar por tributar como contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**. La finalidad de la modificación es favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de la Unión Europea, y va dirigida a los contribuyentes no residentes con bajos ingresos, a los que se quiere garantizar que puedan disfrutar, al igual que los contribuyentes residentes, de la exención de un determinado importe mínimo de su renta.

➤ Con el fin de favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de la Unión Europea, **se permite al contribuyente no residente que quede excluida de gravamen la ganancia patrimonial que obtenga con motivo de la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en territorio español**, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

➤ Se **introducen determinadas modificaciones** consecuencia de las medidas introducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, en especial, las que afectan a **los tipos de gravamen**, siendo relevante señalar que para los contribuyentes sin establecimiento permanente se establece un tipo general del 24 por 100, actualmente del 24,75 por 100, mientras que para los residentes en otros Estados de la Unión Europea el tipo será del 19 por 100, coincidente con el tipo marginal más bajo de la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Adicionalmente, se equipara el tipo de gravamen aplicable a los establecimientos permanentes al que corresponda con arreglo a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

➤ Se introducen algunas modificaciones de carácter técnico destinadas fundamentalmente a aclarar la interpretación de ciertas disposiciones del texto refundido.

- A este respecto, **se modifican las cláusulas anti-abuso**, en cuanto a la no aplicación de la exención de los beneficios distribuidos por sociedades residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y de los cánones pagados por sociedades residentes en territorio español a sus sociedades asociadas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. La modificación está encaminada a simplificar estas disposiciones para aclarar las dudas interpretativas suscitadas.
- Por otro lado, se **ha hecho necesario añadir una disposición por la que se adaptan determinados aspectos de la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes**, aplicable a los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España que contemplen la versión aprobada en el año 2010 del artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en relación a los beneficios empresariales, que tuvo lugar en julio de 2010.

III. OTRAS DISPOSICIONES

Se modifican otras normas mediante las correspondientes disposiciones finales.

- La **disposición final primera modifica el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002**, de 29 de noviembre, con la finalidad de adaptar los límites financieros de aportación a planes de pensiones a los nuevos límites de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- La **disposición final segunda modifica la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, con la finalidad de luchar contra el fraude fiscal y la elusión tributaria**. En este sentido, se modifican los criterios que se pueden tener en cuenta para considerar que un determinado país o jurisdicción tenga la consideración de paraíso fiscal, incluyendo tanto la existencia de un intercambio de información efectivo como los resultados de las evaluaciones inter pares realizados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información. La lista de paraísos se regulará reglamentariamente y se prevé de manera expresa la posibilidad de su actualización.
- La **disposición final tercera**, en línea con la medida implantada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **se introduce en el artículo 105 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales una exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**, conocido popularmente como impuesto de plusvalía municipal, para atender a la problemática social derivada de los desahucios.

Como consecuencia de ello, **se suprime el apartado 3 del artículo 106 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales**, que fue introducido por el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y que contemplaba para determinado supuestos la asunción del pago del impuesto por las entidades de crédito, medida de alcance mucho más limitado que la que ahora se establece.

IV. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades mantiene la misma estructura que la ley actual, siendo el resultado contable el elemento nuclear de la base imponible, constituyendo el punto de partida clave para su determinación.

Las principales novedades que introduce esta ley en relación con la anterior son las siguientes:

➤ **Introducción de nuevos conceptos**

- Incorporación del concepto de actividad económica

Resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y siendo este el Impuesto que grava por excelencia las rentas de este tipo de actividades, contenga una definición al respecto, adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas.

Por ello el artículo 5 del Anteproyecto de Ley incorpora el concepto de actividad económica, entendiéndolo como tal *“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 y servicios. En el caso de arrendamiento de bienes 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”*.

➤ **Contribuyentes**

Se incorporan como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas. Esta medida requiere incorporar un régimen transitorio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a contribuyentes de este Impuesto.

➤ **Modificaciones que afectan a la base imponible**

▪ Imputación temporal

- ✓ Se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Asimismo, la Ley recoge de manera expresa algo evidente, pero no regulado hasta ahora, en relación con la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.
- ✓ Se difiere en el tiempo la integración en la base imponible de las rentas negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades. Adicionalmente, se garantiza la neutralidad y se evitan supuestos de doble imposición a través de un mecanismo que limita las rentas negativas a las realmente obtenidas en el seno del grupo mercantil.

▪ Amortizaciones

- ✓ Las **tablas de amortización** se simplifican reduciéndose su complejidad, con unas tablas más actualizadas y de mejor aplicación práctica. No obstante, el tratamiento de las amortizaciones sigue siendo flexible en cuanto a la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización.
- ✓ **Libertad de amortización:** se mantiene la libertad de amortización para elementos vinculados a la actividad de I+D+i y se incorpora un nuevo supuesto de libertad de amortización para elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 € por ejercicio.

▪ Deterioros

- ✓ Se establece como novedad la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos, siendo deducibles exclusivamente los deterioros de las existencias y de los créditos y partidas a cobrar.
- ✓ Respecto a los valores de renta fija que, teniendo una naturaleza financiera similar a los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que aplicaban distinto régimen fiscal en cuanto al efecto de su valoración, se establece la no deducibilidad del deterioro de estos elementos, dando una mayor consistencia a la norma.
- ✓ Se establece la no deducibilidad del deterioro correspondiente a aquellos activos cuya imputación como gasto en la base imponible ya se realiza de manera sistemática. En estos casos, la amortización de los elementos patrimoniales o el

mantenimiento de una regla especial de imputación del gasto en la base imponible cuando no existe dicha amortización, como ocurre con los activos intangibles de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, permiten la integración en la base imponible de las inversiones de una manera proporcionada en el tiempo, favoreciendo la nivelación de la base imponible, con independencia del devenir de la actividad económica, y sin que se pueda considerar que las diferencias de valor atribuibles de manera excepcional a dichos elementos patrimoniales deban influir sobre la capacidad fiscal de los contribuyentes.

De esta manera se consigue una distribución más equilibrada en el tiempo de los gastos asociados a las inversiones, sin que la variación en el valor patrimonial de los elementos del activo incida en la base imponible. Debe hacerse una excepción en relación con los terrenos, que, salvo supuestos muy excepcionales, no son objeto de amortización y a los que resulta de aplicación la misma regla señalada.

▪ Gastos deducibles

Se introducen novedades respecto a la deducibilidad de los siguientes gastos:

- ✓ **Préstamos participativos** otorgados por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.
Se atrae al tratamiento fiscal de la financiación propia a los préstamos participativos otorgados por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, equiparando el tratamiento fiscal que corresponde a la financiación vía aportaciones a los fondos propios o vía préstamo participativo dentro de un grupo mercantil.
- ✓ Instrumentos financieros representativos de **participaciones en el capital o fondos propios de entidades** que contablemente tienen la consideración de pasivos financieros (acciones sin voto/acciones rescatables).
La norma fiscal se separa de la contabilidad en el tratamiento de este tipo de instrumentos optando 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.
- ✓ **Limitación a gastos por atenciones a clientes**
Los gastos por atenciones con clientes o proveedores serán deducibles, y no teniendo por tanto la consideración de liberalidad, con el **límite del 1 por ciento** del importe neto de la cifra de negocios de la entidad. La deducibilidad de cuantías inferiores está sometida a las reglas generales de registro, justificación e imputación temporal.

✓ **Retribución de administradores**

No tendrán la consideración de donativo o liberalidad las retribuciones a los administradores por desempeño de funciones distintas a las correspondientes a su cargo, con independencia del carácter mercantil o laboral que se atribuya a su relación con la entidad.

✓ **Gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas**

No serán deducibles fiscalmente los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas, que como consecuencia de una calificación fiscal diferente de éstas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10 por ciento.

✓ **Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros**

Se mantiene la no deducibilidad de aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, destinados a la adquisición a otras entidades del grupo de participaciones en el capital social o fondos propios de otras entidades del grupo salvo se el contribuyente acredite la existencia de motivos económicos válidos que fundamenten estas operaciones.

Se mantiene la deducibilidad de los gastos financieros netos con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo, siendo deducibles en todo caso los que no superen la cuantía de 1 millón de euros.

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.

▪ **Operaciones vinculadas (Art. 18)**

En el ámbito de las operaciones vinculadas la Ley introduce las siguientes novedades:

✓ Obligaciones de documentación: se simplifica su contenido para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y no será necesaria en relación con determinadas operaciones.

✓ Perímetro de vinculación: se restringe el perímetro de vinculación en los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25 por ciento de participación (antes 5 por 100 o 1 por 100 para entidades cotizadas).

Se recupera el **supuesto de la vinculación de hecho** considerando que existe vinculación entre dos entidades cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

✓ Metodología de valoración de las operaciones: se elimina la jerarquía de métodos que se contenía en la regulación anterior 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.

- ✓ Valoración operaciones sociedades profesionales: se introducen reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica.
- ✓ Modificación del régimen sancionador: se establece un régimen menos gravoso, así como la estanqueidad de la valoración realizada conforme a esta regulación específica de las operaciones vinculadas con la valoración que se pudiera hacer en otros ámbitos, como pudiera ser el supuesto del valor en aduana.

▪ **Compensación bases imponibles negativas (Art. 26)**

Se modifica sustancialmente el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas, permitiendo la aplicabilidad de dichas bases imponibles en un futuro **sin límite temporal**.

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**. Esta limitación cuantitativa no será de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

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.

La extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción viene acompañada de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, por ello la Ley señala de forma expresa **la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con las bases imponibles negativas**, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos.

➤ **Doble imposición**

La presente 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.

➤ **Tipos de gravamen**

Se produce una reducción del tipo de gravamen general, que pasa del **30 al 25 por**

ciento.

Para **empresas de nueva creación** que realicen actividades económicas, 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.

Se equipara el tipo de gravamen general con el de la pequeña y mediana empresa, eliminándose de esta manera una diferencia de tipos de gravamen.

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.

➤ **Incentivos fiscales**

- Eliminación de determinados incentivos fiscales: con el objetivo de simplificar el impuesto se eliminan determinados incentivos cuyo mantenimiento se considera innecesarios con son la deducción por **inversiones medioambientales**, la deducción por **reversión de beneficios extraordinarios** y la deducción por **reversión de beneficios**.
- Reserva de capitalización: Con el fin de fomentar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad, se introduce una reducción en la base imponible por importe del 10 por 100 del incremento de los fondos propios, 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.
- Deducción por I+D+i: se mantiene, la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica, aunque con porcentajes de deducción inferiores. Los porcentajes deducción se mantienen para aquellas entidades que realizan un considerable esfuerzo en este tipo de actividades y destinen más del 10 por 100 del importe neto de la cifra de negocio a este tipo de gastos.
- Deducciones por creación de empleo: se mantiene la deducción en los términos anteriores, incluyendo la correspondiente a los trabajadores con discapacidad.
- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas: 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. El importe de la deducción no podrá superar los 3 millones de euros.

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. El importe de esta deducción no puede superar los 2,5 millones de euros.

➤ **Regímenes especiales**

▪ **Régimen de consolidación fiscal**

En el régimen de consolidación fiscal se introducen tres tipos de novedades:

- ✓ En relación con 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 y, se permite por otro lado, 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.
- ✓ Destaca la configuración del grupo como tal, incluso en la determinación de la base imponible, de manera que cualquier requisito o calificación vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como una única entidad. Esta configuración se traduce en reglas específicas para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, de manera que determinados ajustes, como es el caso de la reserva de capitalización o de nivelación, se realicen a nivel del grupo.
- ✓ La integración de un grupo fiscal en otro no conlleva 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 de operaciones de reestructuración**

Este régimen especial presenta cuatro novedades:

- ✓ Este régimen se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, **desapareciendo 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.
- ✓ Desaparece el 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. Esta novedad simplifica de manera considerable la aplicación del Impuesto, eliminando la necesidad de prueba de una tributación en otro contribuyente, de difícil cumplimiento en ocasiones, como es el supuesto de adquisición de participaciones a través de un mercado organizado.

- ✓ 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 de empresas de reducida dimensión**

Las principales novedades en cuanto a este régimen, aplicable a entidades con cifra de negocio inferior a 10 millones de euros son las siguientes:

- ✓ No resultarán de aplicación los incentivos fiscales de este régimen a las entidades que tenga como **actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**, en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos a) de la Ley de Patrimonio (Que durante más de 90 días de ejercicio social más de la mitad de su activo esté constituido por valores, o más de la mitad del activo no esté afecto a actividades económicas).
- ✓ Se elimina la escala de tributación (30/25 por 100) que venía acompañando a este régimen fiscal, minorando el tipo de gravamen de estas entidades.
- ✓ **Reserva de nivelación de bases imponibles:** se prevé la creación de una reserva que permite la reducción de la base imponible hasta en un 10 por 100 de su importe, permitiendo 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 en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas. El importe de la minoración no podrá superar el importe anual de 1 millón de euros. De no generarse bases imponibles negativas en ese período, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida.

V. IVA

Primer grupo de modificaciones derivadas de la necesidad de adaptar el texto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA:

➤ A partir de 1 de enero de 2015, serán de aplicación **las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, cuando se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional**, actuando como tal, por cuanto dichos servicios pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios.

A partir de dicha fecha, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o televisión y electrónicos tributarán en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o bien una persona que no tenga tal condición, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta.

Consecuencia de lo anterior la tributación de los servicios referidos, en los casos en que el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional actuando como tal, se regula exclusivamente en el **artículo 70 de la Ley del Impuesto** a partir de la fecha mencionada.

Se establecen dos regímenes: “Régimen exterior a la Unión” y el “Régimen de la Unión”:
(Se suprime el Capítulo VIII y se añade el Capítulo XI en el Título IX)

- **“Régimen exterior a la Unión”:** Se modifica el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales por parte de proveedores no establecidos en la Unión Europea, régimen que se amplía a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o de televisión, pasando a denominarse “régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad. Este régimen, de carácter opcional, constituye una medida de simplificación, al permitir a los sujetos pasivos liquidar el Impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web “ventanilla única” en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo). Para poder acogerse a este régimen especial el empresario o profesional no ha de tener ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de registro a efectos del Impuesto en ningún Estado miembro de la Comunidad.

- “**Régimen de la Unión**”: Nuevo régimen denominado “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”, que resultará aplicable, cuando se opte por él, a los empresarios o profesionales que presten los servicios indicados a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, en Estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. En los Estados miembros en que el empresario se encuentre establecido, las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos que preste a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales se sujetarán al régimen general del Impuesto.

Segundo grupo de modificaciones derivadas de la necesidad de adaptar la normativa interna a la jurisprudencia del TJUE:

➤ **Productos Sanitarios:** Se modifica la Ley del Impuesto en lo que se refiere a los tipos impositivos aplicables a los productos sanitarios. Los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario, son el grueso de productos más afectados por la modificación del tipo impositivo, al pasar a tributar, con carácter general, del tipo reducido del 10% del Impuesto al 21%, manteniéndose exclusivamente la tributación por el tipo del 10% para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, y cuya relación se incorpora a un **nuevo anexo octavo en la Ley del Impuesto**.

El listado de productos que se relacionan en el **nuevo anexo octavo** incorpora productos destinados exclusivamente a personas con discapacidad como aparatos que están diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva; con otros, donde puede resultar un uso mixto de los mismos, si bien con una clara y objetiva utilidad para personas con discapacidad. (Artículo 91 LIVA)

➤ **Régimen especial de agencias de viajes:** La STJUE de 26 de septiembre de 2013 (C-189/11) conlleva la modificación del presente régimen. Pero, al margen de las modificaciones obligadas por la referida sentencia, se introduce la posibilidad, a ejercitar operación por operación, de aplicar el régimen general del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida, derecho bien a la deducción, bien a la devolución de las cuotas soportadas del Impuesto. (artículo 120 LIVA y Capítulo VI del Título IX de LIVA)

➤ **Regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea carácter monetario:** se modifica fijándose, como base imponible de dicha operación, el valor acordado

entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo. (artículo 79 LIVA)

➤ **Subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones:** se diferencia expresamente en el articulado las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que si forman parte de aquella. (artículo 78 LIVA).

➤ **Servicios prestados por los fedatarios públicos:** se suprime la exención a los servicios prestados por éstos en conexión con operaciones financieras exentas o no sujetas a dicho impuesto. (Artículo 20LIVA).

Tercer grupo de modificaciones en aras de una mejora técnica del Impuesto:

➤ **Las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional:** Se clarifica su regulación incorporando, a tal efecto, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (artículo 7.1 LIVA)

➤ **Las operaciones realizadas por los entes públicos:** se amplía el supuesto de no sujeción, elevándose a rango legal la doctrina administrativa de los denominados “entes técnico-jurídicos”, si bien se amplía su contenido al no exigir que determinados estos entes públicos estén total y únicamente participados por una única Administración pública, bastando una participación pública de más del 50 por ciento, tal y como se definen estos entes en el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público a la que se remite la Ley del Impuesto; asimismo se exige en todo caso que el control del ente sea público. Cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicará exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores.

Dado que la no sujeción al Impuesto conlleva la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones no sujetas, se permite a los entes públicos “duales”, que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, la deducción, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones , en función de un criterio razonable. (Artículo 7.8 LIVA)

➤ **Entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre la Junta de Compensación y los propietarios de aquellos:** Se suprime la exención (artículo 20 LIVA)

➤ **Renuncia a las exenciones inmobiliarias:** Se amplía su ámbito objetivo de aplicación, al no vincular la misma a la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga

derecho a la deducción total del impuesto soportado en función del destino previsible en la adquisición del inmueble, si bien se exige que dicho empresario tenga un derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido. (Artículo 20.Dos LIVA).

➤ **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 con independencia de que el coste de la instalación exceda o no del 15% en relación con el total de la contraprestación correspondiente. (artículo 68.dos.2º LIVA).

➤ **Sobre la modificación de la base imponible** (artículo 80 LIVA), se flexibiliza el procedimiento:

- En caso de deudor en concurso: se amplía de 1 a 3 meses el plazo para poder realizar la modificación de la base imponible.
- En el caso de créditos incobrables: los empresarios que sean considerados PYME podrán modificar la base imponible transcurrido el plazo de 6 meses como se venía exigiendo hasta la fecha o podrán esperar al plazo general de 1 año que se exige para el resto de empresarios.

Se introduce una regla especial para declarar un crédito incobrable, con respecto a las operaciones en régimen especial del criterio de caja, de tal manera que se permite la modificación de la base imponible por créditos incobrables cuando se produzca el devengo de dicho régimen especial por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación, sin tener que esperar a un nuevo transcurso del plazo de 6 meses o 1 año que marca la normativa a computar desde el devengo del Impuesto.

➤ **Prorrata especial:** Se amplía el ámbito de aplicación de la prorrata especial, al disminuir del 20% al 10% la diferencia admisible en cuanto a montante de cuotas deducibles en un año natural que resulten por aplicación de la prorrata general en comparación con las que resulten por aplicación de la prorrata especial. (Artículo 103 LIVA)

➤ **El régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla:** Se exceptiona la exigencia del principio de reciprocidad en determinadas cuotas soportadas en las adquisiciones e importaciones de determinados bienes y servicios, como los derivados de servicios de hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones. (artículo 119.bis LIVA)

➤ **El régimen especial del grupo de entidades:** Se modifica para incorporar la exigencia de los tres órdenes de vinculación: económica, financiera y de organización, a las entidades del

grupo ajustándose así a la dicción de la Directiva de IVA. La vinculación financiera exige un control efectivo de la entidad a través de una participación de más del 50 por ciento en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

A efectos de mera aclaración, se señala que las operaciones realizadas en este régimen especial no pueden tenerse en cuenta a efectos de cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado, al margen del régimen especial del grupo de entidades. (Artículos 163 quinquies y 163 octies LIVA)

➤ **Sobre la importación y las cuotas del IVA a la importación:** se posibilita, remitiendo a su desarrollo reglamentario, que determinados operadores puedan diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración liquidación y a través de la inclusión de dichas cuotas en la misma. (artículo 167 LIVA)

| |
|--|
| Cuarto grupo de modificaciones relacionadas con la lucha contra el fraude fiscal |
|--|

➤ **Regla de inversión del sujeto pasivo:** Se amplían los supuestos de aplicación de la denominada “regla de inversión del sujeto pasivo” a la entrega determinados productos, en particular, los teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, así como plata, platino y paladio. (Artículo 84.Uno.2º.g) LIVA)

➤ **Infracciones y sanciones:**

- Nuevo tipo de infracción relativo a la falta de comunicación o la comunicación incorrecta por parte de los empresarios o profesionales destinatarios de determinadas operaciones a las que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, tratándose de ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificios o urbanización de terrenos y transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía, dada la transcendencia de dichas comunicaciones para la correcta aplicación del Impuesto y por la incidencia que puede tener respecto a otros sujetos pasivos del impuesto; la conducta se sanciona con el 10% de las cuotas devengadas respecto a las que se ha producido el incumplimiento en la comunicación (artículo 170.6º, 170.7º y artículo 171.6º LIVA).
- Nuevo tipo de infracción relativo a la falta de consignación de las cuotas liquidadas del impuesto por el Impuesto a la importación para aquellos operadores que puedan diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación (artículo 170.8º y 171.7º LIVA)

➤ **Régimen de depósito distinto del aduanero:** Se estructura el uso del régimen de depósito distinto del aduanero para restringir la exención de las importaciones de bienes que se vinculen a dicho régimen a los bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere el **Anexo**

quinto de la Ley, a los bienes procedentes del territorio aduanero de la Comunidad y a determinados bienes cuya exigencia viene establecida por la Directiva de IVA. (artículos 24, 65 de LIVA)

Quinto y último grupo de modificaciones con una mera finalidad aclaratoria

- **Participaciones y acciones en sociedades:** Calificación como bienes corporales de ciertas participaciones o acciones en sociedades cuya posesión asegure la atribución de la propiedad o disfrute de un inmueble. (Artículo 8 LIVA)
- **Cambios por actualización de referencias normativas,** como en el caso de los artículos siguientes: 75.uno.2º bis LIVA, 89.5 LIVA, 92 LIVA, 93 LIVA y 98 de la LIVA...

VI.IGIC

Las modificaciones realizadas en el Impuesto General Indirecto Canario suponen, básicamente, incorporar a la regulación de éste las modificaciones efectuadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, con el fin de conseguir una mayor adecuación de ambos tributos.

VII. LGT

Como se indica en la exposición de motivos de la norma, estas modificaciones de la LGT son las de mayor calado desde que la misma entrase en vigor. Con ella se pretende mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz, señalando como objetivos fundamentales los siguientes:

- Reforzar la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria.
- Reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es necesario una regulación más precisa, clara y sistemática de los procedimientos.
- Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Entre las principales modificaciones destacamos las siguientes:

Primer grupo. Modificaciones de diversa índole.

➤ **Conflicto en la aplicación de la norma:** Se modifica el régimen jurídico de la figura del conflicto en la aplicación de la norma en el sentido de permitir su sancionabilidad. Además, se establece que la Comisión consultiva podrá dictaminar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma, no solamente en el seno de procedimientos de inspección concretos, sino también en relación con actos o negocios no imputables a obligados tributarios concretos en los que concurran las circunstancias del conflicto. (Art. 15.2 de la LGT).

➤ **Comprobación de créditos fiscales de ejercicios prescritos:** Se facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción de determinados créditos fiscales originada en ejercicios prescritos. Para ello, se señala de forma expresa en la ley la imprescriptibilidad 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. A estos efectos, en materia de prueba se señala que la acreditación de estos créditos fiscales deberá tener lugar a través de los medios de prueba generales, debiéndose aportar en todo caso, las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se incluyeron las mismas. (art. 115 apartados 1 y 2 y 106.5).

➤ **Prueba:** En materia de prueba también se introducen precisiones, concretamente en lo referente al valor probatorio de las facturas, y se establece que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, de modo que si la Administración cuestiona su efectividad, será el obligado tributario quien deba probar, por otros medios, la realidad de las operaciones. (art. 106.4 de la LGT).

➤ **Computo del plazo de prescripción:** En lo referente al cómputo del plazo de prescripción, se introducen modificaciones con la finalidad de solventar la laguna legal existente en relación con los tributos de cobro periódico por recibo. En estos casos, en los que con posterioridad al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, no se requiere la presentación de declaración ni autoliquidación, el comienzo del cómputo del plazo de prescripción se sitúa en el momento del devengo de dicho tributo, ya que es a partir de ese momento cuando la Administración gestora puede realizar las actuaciones dirigidas en última instancia a la liquidación del tributo. (art. 67.1 de la LGT).

➤ **Interrupción de la prescripción:** También en materia de prescripción se regula el régimen de interrupción de la prescripción en los supuestos de existencia de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado tributario, entendiéndose por "obligaciones tributarias conexas" aquellas en las que algunos de sus elementos resulten afectados o se

determinen en función de los que se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto. (Art. 68.9 de la LGT).

➤ **Publicación del listado de deudores:** Se permite a la Administración Tributaria la publicación de información cuando la misma venga impuesta por normativa de la Unión Europea. Así, se regula la posibilidad de publicación de listados de deudores a la Hacienda Pública cuando concurran las siguientes circunstancias:

- Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.
- Que respecto de dichas deudas o sanciones tributarias haya transcurrido el plazo de ingreso establecido en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley.
- Que para las deudas y sanciones, cuyo importe represente al menos el 25% por ciento de la cuantía total pendiente de ingreso a tener en consideración, haya transcurrido al menos un año desde la finalización del plazo de ingreso señalado en el párrafo anterior.

No obstante, quedan excluidas las deudas y sanciones que se encuentren aplazadas o suspendidas. (art. 95.b) de la LGT).

Dada la novedad y trascendencia de esta medida, se prevé en la norma el acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de los interesados que consideren no ajustada a derecho la publicación.

➤ Se señala expresamente la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida. (Art. 119.4 de la LGT).

➤ **Suspensión del plazo del procedimiento sancionador:** Se suspende el plazo para iniciar o terminar el procedimiento sancionador cuando se solicite tasación pericial contradictoria, dado que la regulación actual podría derivar en la imposibilidad de imponer una sanción cuando contra la liquidación se promoviera dicha tasación. También podría suceder que la sanción hubiese sido impuesta ya en el momento en que se solicite la tasación pericial contradictoria. En ese caso, es necesario poder adaptar la sanción a la liquidación resultante tras la tasación sin que para ello sea necesario acudir a un procedimiento de revocación. (Art. 135.1 de la LGT).

➤ **Procedimiento de comprobación limitada:** Se modifica el régimen jurídico de la comprobación limitada permitiéndole al obligado tributario que, voluntariamente y sin requerimiento previo, pueda aportar su contabilidad mercantil para la simple constatación de determinados datos de que dispone la Administración, sin que dicha aportación voluntaria tenga efectos preclusivos. (Art. 136.2 de la LGT).

➤ Plazos **del procedimiento inspector**: Se establece una nueva regularización de los plazos del procedimiento inspector con la finalidad que las actuaciones inspectoras tengan una fecha más previsible de finalización, conocida por el obligado tributario.

Se establece un plazo de 18 meses con carácter general y de 27 meses en los siguientes casos:

- Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas.
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades.

A lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que la Administración tributaria dispone para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones. No obstante, se regulan determinadas circunstancias que darán lugar a la suspensión del computo del plazo, como la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, la notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en aplicación de la norma a la Comisión Consultiva o la concurrencia de causa de fuerza mayor que obligue a suspender. Asimismo, se podrá extender la duración del procedimiento por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo o cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

Por otro lado, se mantienen sin modificación las consecuencias de la superación del plazo del procedimiento inspector actualmente previstas. No obstante, en los casos en que se ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, el anteproyecto de ley establece que el plazo para ultimar la ejecución será el que reste del procedimiento inspector anulado o como mínimo seis meses, empezando a computar el plazo **desde la notificación al contribuyente de la reanudación del procedimiento inspector**, a diferencia de la actual norma en vigor, en la que el plazo comienza a computarse desde la recepción del expediente por la oficina competente para la ejecución.(Art. 150 de la LGT).

➤ **Método de estimación indirecta**: se aclaran y precisan determinados aspectos de la regulación de este método de estimación de bases imponibles.

- se señalan las fuentes de las que pueden proceder los datos a utilizar en la estimación indirecta: de los signos, índices y módulos si el obligado pudo haberse aplicado el método de estimación objetiva, de de la propia empresa, de estudios estadísticos o de una muestra efectuada por la Inspección.
- se precisa que la estimación indirecta puede aplicarse solo a las ventas e ingresos, o solo a las compras y gastos, o a ambos simultáneamente, atendiendo a los datos ocultados o inexistentes.
- En relación con las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido, se admite su deducibilidad en este sistema aunque no se disponga de las facturas o documentos que, con carácter general exige la normativa del Impuesto, siempre y cuando la

Administración obtenga datos o indicios que demostraran que el obligado tributario ha soportado efectivamente el impuesto correspondiente.

- Dado que la estimación de bases y cuotas se hace de forma anual, en tributos como el IVA, con periodos de liquidación inferiores al año, la cuota anual estimada se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado justifique que procede un reparto temporal diferente. (Art. 158, apartados 3,4 y 5).

Segundo grupo. Modificación del bloque normativo regulador de las reclamaciones económico-administrativas

Estas modificaciones persiguen dos objetivos básicos:

- La agilización de la actuación de los Tribunales y
- La reducción de la litigiosidad

Para lograr tales objetivos, la reforma promueve una mayor y mejor utilización de medios electrónicos en todas las fases del procedimiento, agiliza los procedimientos y anticipa el sistema de establecimiento de la doctrina de los Tribunales y mejora técnicamente la normativa vigente, completando lagunas y clarificando algunos extremos que la práctica ha puesto de manifiesto como dudosos y, en cuanto tales, generadores de conflictos jurídicos.

➤ **Competencia:** Se atribuye al Tribunal Económico-Administrativo Central la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares, cuando el domicilio fiscal del reclamante se halle fuera de España.

➤ **Unificación de doctrina:** Se atribuye al TEAC la competencia para dictar resoluciones en unificación de criterio y a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales la posibilidad de dictar resoluciones de fijación de criterio respecto de las salas desconcentradas.

➤ **Acumulación:** se simplifican las reglas de acumulación obligatoria y se introduce la acumulación facultativa.

➤ **Notificación electrónica:** Se introduce la notificación electrónica para las reclamaciones que se interpongan obligatoriamente por esta vía.

➤ **Costas:** Se produce una aclaración en materia de costas en el caso de inadmisión, precisándose el ámbito subjetivo de la condena en costas, vinculando la misma a cada instancia, y supeditando la dictada en primera instancia a su posterior confirmación.

➤ **Plazo de recurso en caso de silencio:** Se suprime la regla especial de cómputo de plazo para recurrir en caso de silencio. Así, si posteriormente a la interposición de la reclamación económico-administrativa se dicta resolución expresa, se notificará concediendo plazo de alegaciones ante los Tribunales Económico-Administrativos, teniéndola por impugnada, sin

perjuicio de que la satisfacción extraprocésal ha de ser declarada por el órgano económico-administrativo que estuviera conociendo.

➤ **Expediente electrónico:** Se incorpora la referencia al expediente electrónico, la obligatoriedad de la interposición electrónica en caso de que el acto impugnando fuera de notificación obligatoria por esta vía y se aboga por la utilización de manera extensiva de tales medios electrónicos.

➤ **Nuevo recurso de ejecución:** Se crea un nuevo recurso, el de ejecución, llamado hasta ahora incidente de ejecución, contra actos dictados como consecuencia de una resolución estimatoria del Tribunal, simplificando el procedimiento y estableciendo el carácter urgente en su tramitación.

➤ **Recurso extraordinario de revisión:** Se reduce a seis meses el plazo de resolución del recurso extraordinario de revisión.

Tercer grupo. Modificaciones como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública

como consecuencia de la **reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública** se hacen precisas determinadas modificaciones para **establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal.**

La modificación penal ha determinado que, además de practicar la liquidación correspondiente, la Administración tributaria pueda materializar las actuaciones de cobro de la deuda tributaria liquidada mediante la aplicación de los mecanismos recaudatorios regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en su normativa de desarrollo.

➤ Se introduce un **nuevo Título VI** "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública."

➤ **Plazo de ingreso de la deuda:** se establece una norma específica en lo que al plazo de ingreso de la deuda tributaria liquidada se refiere, cuya apertura será posterior a la admisión de la denuncia o querrela, recogándose en este caso la posibilidad de revisión de las actuaciones recaudatorias mediante los procedimientos administrativos tributarios ordinarios por las causas tasadas en la ley.

➤ **División en dos liquidaciones los elementos afectados por la existencia de delito y los que no:** En el seno de la comprobación administrativa y una vez concretada la existencia de un presunto delito contra la Hacienda Pública puede ocurrir que, respecto de una misma

obligación tributaria, concepto y periodo, existan elementos integrantes de la misma en relación con los cuales pueda predicarse la existencia de defraudación delictiva y otros que no se vean afectados por ésta. Para ese supuesto se regula un mecanismo de división, separando en dos liquidaciones distintas los elementos afectados por una y otra condición, tal y como predica la norma penal.

➤ **Preferencia del orden penal** en dos aspectos: por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo de ese modo el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación. Cuando el pronunciamiento judicial hubiese excluido la existencia de delito contra la Hacienda Pública siendo factible, sin embargo, la liquidación administrativa, la tutela judicial se desarrollará en la forma prevista para cualquier otra liquidación tributaria no vinculada a un delito contra la Hacienda Pública, en la misma forma en que viene ocurriendo en la actualidad.

➤ **Responsables tributarios:** se hace preciso establecer un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación, cualificada, además, por la necesidad de la condición de imputado en el proceso penal.

➤ **Medidas cautelares:** se ven modificados los preceptos que regulan la adopción de medidas cautelares, así como el listado de las denominadas liquidaciones provisionales, en ambos casos como consecuencia de las nuevas liquidaciones que ahora se regulan en la norma, inexistentes hasta ahora.

Cuarto grupo. Modificaciones para incrementar el grado de integración legal y efectividad del Derecho de la Unión Europea

➤ **Planteamiento de cuestión prejudicial:** Se reconoce expresamente la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

➤ **Nuevo procedimiento de revisión:** se crea un nuevo procedimiento especial para la revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias que hayan sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, que evitará tener que acudir al procedimiento de reclamación de responsabilidad patrimonial regulado en la Ley 30/1992.

➤ **Nuevo procedimiento para declarar la revocación:** Revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. El nuevo procedimiento de revocación que se regula es obligatorio para la Administración tributaria. El precepto contempla la revisión desde la perspectiva de las

sentencias y de la doctrina que el Tribunal Constitucional y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, estableciendo, en una fórmula abierta, que la doctrina de dichos tribunales presidirá la revocación de los actos tributarios afectados por las sentencias de dichos tribunales.

- Inicio del procedimiento: Por acuerdo del órgano que dicto el acto o su superior jerárquico o a instancia del interesado.
- Plazo de resolución: El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento. Superado dicho plazo, (i) si el procedimiento se inicio de oficio se produce la caducidad y (ii) si se inicio a instancia del interesado se considera desestimada por silencio administrativo.

| |
|------------------------------------|
| Quinto grupo. Otras modificaciones |
|------------------------------------|

➤ **NIF:** se modifica la disposición adicional sexta relativa al Número de Identificación Fiscal con el propósito, por un lado, de explicitar los efectos derivados de la revocación en materia fiscal del número de identificación fiscal, y, por otro, de extender dichos efectos subjetivamente a los números asignados a las personas físicas.

➤ Se modifica la disposición adicional décima, relativa a la exacción de responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública, con el único propósito de adaptar la normativa tributaria a las últimas modificaciones del Código Penal, que han ampliado las competencias de la Administración tributaria a la exacción de las penas de multa.

➤ Se reconoce la existencia de normas específicas en materia aduanera derivadas directamente del Derecho de la Unión Europea, que primarán sobre lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, especificándose, por su especial relevancia, entre otras, las referidas al carácter de las liquidaciones y a los plazos de resolución, debiendo significarse, especialmente, las que atañen a determinadas especialidades en la revisión de los actos de aplicación de los tributos integrantes de la deuda aduanera como consecuencia de la distribución de competencias entre los órganos nacionales y la Comisión en materia aduanera.