



Textos definitivos de la reforma fiscal que entrará en vigor escalonadamente en 2015 y 2016.

Breves comentarios de cómo afecta a los diferentes impuestos

La reforma del IRPF suprime los coeficientes de corrección monetaria pero salva, en parte, los de abatimiento.

La rebaja de tipos en Sociedades se escalona en 2015 y 2016 y se generaliza la corrección de la doble imposición con el método de exención.

60 Recomendaciones de planificación fiscal con la reforma fiscal

Diciembre 2014

SUMARIO

I.	ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS	3
	A) Normativa Estatal	3
	B) Normativa Autonómica	4
II.	ANÁLISIS NORMATIVO	5
	A) Breves comentarios a la Ley 26/2014, por la que se modifican las leyes del IRPF, IRNR y otras normas tributarias	5
	B) Breves comentarios a la Ley 27/2014, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sociedades.....	23
	C) Breves comentarios a la Ley 28/2014 por la que se modifican el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales.....	39
	D) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, redacción dada por la Disposición Adicional segunda de la Ley 26/2014, por la que se modifican las leyes del IRPF, IRNR y otras normas tributarias.....	45
	E) Modificación en el Impuesto sobre el Patrimonio.....	46
	F) 60 Recomendaciones de planificación fiscal con la reforma fiscal.....	47
III.	DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA. NOVEDADES	58
IV.	CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE	62

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Ley 18/2014, de 15 de octubre

Se aprueba la ley de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

B.O.E. de 17 de octubre de 2014

Ley 22/2014, de 12 de noviembre

Se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva

B.O.E. de 13 de noviembre de 2014

Orden HAP/2178/2014, de 18 de noviembre

Se aprueba el modelo 410 de pago a cuenta del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación y se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifican otras normas tributarias.

B.O.E. de 24 de noviembre de 2014

Orden HAP/2201/2014, de 21 de noviembre

Se modifica la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345; se simplifican las obligaciones de información previstas en relación con la comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas y se modifican otras normas tributarias.

B.O.E. de 26 de noviembre de 2014

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley del IRPF y del IRNR

Se aprueba la ley que modifica la ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

B.O.E. de 28 de noviembre de 2014

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

B.O.E. de 28 de noviembre de 2014

Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley del IVA e IIEE

Se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

B.O.E. de 28 de noviembre de 2014

Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre

Por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

B.O.E. de 29 de noviembre de 2014

B) Normativa Autonómica

Ley 3/2014, de 1 de octubre

De medidas normativas para reducir las trabas administrativas para las empresas.

B.O.E. de 21 de octubre de 2014

Ley 9/2014, de 6 de noviembre

De medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias

B.O.E. de 20 de noviembre de 2014

II. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Breves comentarios a la Ley 26/2014, por la que se modifican las leyes del IRPF, IRNR y otras normas tributarias

1. Introducción

El pasado 28 de noviembre se ha publicado en el BOE la Ley 26/2014, por la que se modifican la ley 35/2006, de 28 de noviembre, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y otras normas tributarias.

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

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

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

2.1 Exenciones

Indemnizaciones por despido

- ✓ La exención se aplica como con la norma vigente, pero se limita el importe exento a un máximo de 180.000 euros. A la parte no exenta, como ahora, se le puede aplicar la reducción por irregularidad, también con los límites ahora establecidos: base máxima de la renta reducible de 300.000 euros y, menor aún, si la parte no exenta excediera de 700.000 euros. A partir de 2015 el porcentaje de irregularidad, como luego veremos, pasa del 40 al 30%.
- ✓ La entrada en vigor de esta limitación de la exención es para los despidos producidos a partir del 01-08-14, excepto en el caso de los que se produzcan como consecuencia de ERE's o despidos colectivos aprobados o comunicados, respectivamente, antes de dicha fecha.

Dividendos

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

Extinción del régimen matrimonial de separación de bienes

Se aclara que cuando se producen compensaciones entre cónyuges por imposición legal o judicial distintas de la pensión compensatoria, el cónyuge que paga no puede reducir su base por esa compensación. Además, dicha compensación no es renta del trabajo ni de ninguna otra fuente para el receptor y no estará sujeta la ganancia para el cónyuge que compensa si lo que entrega es un bien o derecho, pero se conserva valor y fecha de adquisición en el que lo recibe.

Dación en pago (por el Real Decreto-ley 8/2014 con efectos desde 01-01-14)

Se declaran exentas las ganancias que se pongan de manifiesto cuando se produzca la dación en pago (también ejecuciones hipotecarias o notariales) de la vivienda habitual del deudor o de su garante para cancelar deudas garantizadas con hipoteca sobre la misma, siempre que el crédito haya sido concedido por entidad bancaria o similar, si el propietario no tiene bienes o derechos suficientes para pagar. Hasta ahora solo se eximía de tributación en caso de dación en pago por contribuyentes que se encontrasen en el nivel de exclusión social.

Transmisiones de bienes por mayores de 65 años

Se pueden excluir de gravamen las ganancias patrimoniales correspondientes puestas de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales de personas mayores de 65 años si con el producto se constituye una renta vitalicia asegurada a su favor, en el plazo máximo de 6 meses, siendo el máximo importe que se puede destinar a constituir dicha renta de 240.000 euros.

Prestaciones derivadas de aportaciones a patrimonios protegidos a favor de personas con discapacidad

Como hasta ahora quedan exentos los rendimientos del trabajo derivados de prestaciones obtenidas en forma de renta, siempre que tengan su origen en aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad y los derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, hasta un importe máximo anual de 3 veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM) (hasta ahora este límite era conjunto para las aportaciones y prestaciones).

Becas concedidas por fundaciones bancarias

Quedan exentas las becas concedidas por fundaciones bancarias para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, para la investigación en el ámbito del RD 63/2006, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación y las concedidas con fines de investigación a funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones Públicas y al personal docente e investigador de las Universidades (hasta ahora la exención se aplicaba cuando estas becas se concedían por las entidades sin ánimo de lucro de la Ley 49/2002).

Tripulantes de determinados buques de pesca

Exención del 50 por ciento de los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en tales buques, siempre que se trate de tripulantes de los buques de pesca que, enarbolando pabellón español, estén inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria y la empresa propietaria en el Registro Especial de Empresas de Buques de Pesca Españoles.

2.2. Reglas de imputación

Ayudas públicas

Estas ganancias patrimoniales se imputarán al período del cobro, en lugar de hacerlo, como con la norma vigente, cuando se produce la alteración patrimonial, que es en el momento en el que se reconoce el derecho a percibir las.

Se siguen manteniendo las reglas especiales para ayudas por compensación de defectos estructurales de la vivienda, las de los planes estatales de acceso a la primera vivienda y las ayudas a los titulares de bienes del Patrimonio Histórico Artístico.

Pérdidas derivadas de créditos no cobrados

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

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

2.3. Reducción por irregularidad

- ✓ La corrección por irregularidad de todo tipo de rendimientos se realizará con un porcentaje de reducción de los rendimientos del 30%, en lugar del 40% que se aplica con la norma vigente.
- ✓ La base de los rendimientos sobre los que se aplica la irregularidad será, como máximo, de 300.000 euros, luego la máxima reducción podrá ser de 90.000 euros. Con la norma vigente solo se limitaba la reducción de rendimientos del trabajo.
- ✓ Para aplicar la reducción, los rendimientos han de imputarse a un solo período impositivo cuando, hasta ahora, era posible cobrarlos de forma fraccionada, siempre que el número de años de generación dividido entre el número de los períodos de fraccionamiento sea mayor que 2. No obstante, si se percibe ya una fracción en 2014, por el resto de fracciones dará lugar a la reducción del 30 por 100, con las especialidades que veremos para las indemnizaciones laborales.

2.4. Rendimientos del trabajo

Gastos deducibles

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

Reducción

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

Reducción por irregularidad con generación superior a dos años

- ✓ Distintos de los provenientes de la extinción de la relación laboral o mercantil

Se han de imputar a un único período (no se pueden fraccionar) pero, los anteriores a 01-01-15 que se perciban fraccionados y hayan cobrado una fracción antes de dicha fecha, podrán reducir en las fracciones de 2015 y siguientes. No se aplica si en 5 ejercicios anteriores se hubieran percibido otros también generados en más de 2 años y se redujeron.

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

- ✓ Provenientes de extinción de la relación laboral: se pueden reducir aunque se fraccionen si (período de generación/nº años fraccionamiento) > 2. No se impide la reducción por haber percibido otro rendimiento en 5 años anteriores con período de generación de más de 2 años y haberlo reducido. Limitación extra para estas indemnizaciones si superan los 700.000 euros no exentos. Reducción = $0,3 \times [300.000 - (\text{Indemnización} - 700.000)]$, por lo que no se aplica ninguna reducción si la indemnización supera 1.000.000 de euros. No se aplica el límite si la extinción de la relación es anterior a 01-01-13.
- ✓ Provenientes de la extinción de relación mercantil: no se pueden reducir si se fraccionan, salvo que la extinción de la relación sea anterior a 01-08-14. No se pueden reducir si se cobró en 5 años anteriores otro rendimiento con período de generación de más de 2 años y se redujo. Limitación extra para estas indemnizaciones si superan los 700.000 euros no exentos. Reducción = $0,3 \times [300.000 - (\text{Indemnización} - 700.000)]$ por lo que no se aplica reducción alguna si la indemnización $\geq 1.000.000\text{€}$. Pero no se aplica la limitación si la extinción de la relación es anterior a 01-01-13

Rendimientos de trabajo en especie que no tributan

Para aplicar la exención de los rendimientos del trabajo en especie que consisten en la entrega gratuita o a precio inferior al de mercado de acciones de la empresa a los trabajadores, deberán de concederse a todos los trabajadores de la entidad.

Valoración de la cesión de vivienda propiedad del pagador

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

Valoración de la cesión de uso de vehículos

Cuando la empresa ceda el uso del vehículo al trabajador, se seguirá valorando igual que con la norma actual (20% del coste de adquisición), pero si se cede un vehículo considerado eficiente energéticamente, dicha valoración se podrá reducir hasta en un 30%, según los términos que se concreten en desarrollo reglamentario. Si se aplicara la norma de valoración prevista para empresas dedicadas al automóvil, también se podrá producir la reducción anterior.

2.5. Rendimientos del capital inmobiliario e imputación de rentas inmobiliarias

Rendimiento neto de arrendamiento de viviendas

El porcentaje general de reducción del rendimiento neto se mantiene en el 60% suprimiéndose la reducción del 100% aplicable al alquiler de vivienda a jóvenes y, además, desaparece el régimen transitorio del alquiler de vivienda a jóvenes. Por lo tanto, un propietario de vivienda, con un inquilino menor de 35 años antes de 2011 y que a pesar de ser ya mayor de 30 venía reduciéndose al 100%, tras la reforma tendrá que aplicar la reducción del 60% como cualquier otro.

Imputación de rentas inmobiliarias

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

2.6. Rendimientos del capital mobiliario

Distribución de la prima de emisión de acciones

Si se distribuye la prima de emisión en una sociedad cotizada, todo sigue como en la norma vigente, el importe recibido minorará el valor de la cartera hasta su anulación y el exceso tributa como rendimiento del capital mobiliario.

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

Si se tributa por la distribución de la prima y después se vuelven a percibir dividendos de esas acciones, dichos dividendos reducirán el coste de esa cartera hasta el límite de los rendimientos netos del capital mobiliario previamente computados.

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

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

Si se tributa por la reducción de capital y después se vuelven a percibir dividendos de esas acciones, dichos dividendos reducirán el coste de esa cartera hasta el límite de los rendimientos netos del capital mobiliario previamente computados.

Planes de ahorro a largo plazo

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

Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS)

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

Compensación de rendimientos del capital mobiliario

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

Otras modificaciones

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

2.7. Rendimientos de actividades económicas

Definición de rendimientos íntegros de actividades económicas

- ✓ Para intentar dar seguridad en la calificación de los rendimientos obtenidos por los socios procedentes de la entidad en la que participan, que tantos problemas ha causado desde hace algunos

años, en el caso de socios de entidades que realicen actividades profesionales, los rendimientos se calificarán como procedentes de una actividad profesional si el socio está incluido en el régimen especial de trabajadores autónomos (RETA) o en una mutualidad alternativa a este.

- ✓ Para que el arrendamiento de inmuebles se considere actividad económica, se exigirá, como ahora, que para la ordenación de medios se utilice una persona con contrato laboral y a jornada completa, suprimiéndose el requisito del local. Sin embargo, sigue sin aclararse si se trata de un requisito necesario y suficiente o solo necesario pero no suficiente.

Estimación Directa

- ✓ Ya se determinen los rendimientos en el régimen normal o en la modalidad simplificada, a estos empresarios o profesionales les son de aplicación las modificaciones que se producen en el Impuesto sobre Sociedades como la limitación de la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes al 1% del importe neto de la cifra de negocios, la no deducibilidad del deterioro de determinados activos afectos como inmuebles, intangibles o inversiones inmobiliarias o, en el caso de la estimación directa normal, la nueva tabla de amortización.
- ✓ Los profesionales no integrados en el RETA pueden deducir fiscalmente hasta la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en cada ejercicio económico en el RETA, en concepto de cantidades satisfechas a contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al RETA en aquella parte que tengan por objeto la cobertura de las contingencias atendidas por la Seguridad Social. Desde el año 2013, por D.A. 46ª Ley 27/2011, se sustituyó el límite de 4.500 euros por un límite temporal igual al 50% de la cuota máxima que por contingencias comunes esté establecida, en cada ejercicio económico, en el RETA.
- ✓ En el régimen de estimación directa simplificada el importe máximo de los gastos deducibles, que incluye los de difícil justificación, se limita a un máximo de 2.000 euros.

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

- ✓ Magnitudes generales de corte:
 - Los empresarios no podrán aplicar este método cuando el volumen de rendimientos íntegros del año anterior (en 2016 tomaremos los de 2015) sume (excepto agrícolas, ganaderas y forestales), para el conjunto de actividades económicas, más de 150.000 euros (ahora 450.000), computándose todas las operaciones, tengan o no que emitir factura. Además, también se expulsa del régimen al empresario que supere el año anterior los 75.000 euros de rendimientos íntegros por operaciones realizadas con empresarios y profesionales en las que esté obligado a emitir factura.
 - En el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales el importe de ingresos será de 250.000 euros (ahora 300.000).
 - El volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior no podrá superar 150.000 euros (300.000 ahora).
- ✓ Actividades que no podrán aplicar el régimen: se prevé que en 2016 la Orden Ministerial que desarrolle el método ya no incluya a las actividades de las divisiones 3, 4 y 5 de las tarifas del IAE a las que se le retiene por los ingresos (fabricación, producción y construcción).
- ✓ Magnitudes específicas de corte: la Orden Ministerial para 2016 las reducirá.

Reducciones

- ✓ Se adapta la cuantificación del rendimiento neto de los autónomos dependientes a los cambios producidos en los rendimientos del trabajo en cuanto a la sustitución de la reducción, regulada en 2014, por 2.000 euros de gastos y a la aplicación de la reducción solo para rendimientos netos inferiores a 14.450 euros.
- ✓ A estos autónomos se les permite la aplicación de lo anterior aunque perciban en el ejercicio prestaciones por desempleo, si no superan 4.000 euros, aunque no podrán ejercer actividad económica a través de una entidad en régimen de atribución.
- ✓ Los empresarios y profesionales con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad económica, que no puedan aplicar los gastos y la reducción de los autónomos dependientes, por no cumplir los requisitos para ello, se les permite aplicar una reducción de 1.620 euros, que es decreciente entre 8.000 y 12.000 euros.

2.8. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Transmisión de derechos de suscripción de acciones cotizadas

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

A partir de 2017, la venta de derechos de suscripción de acciones cotizadas tributará como ganancia patrimonial.

Cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial

- ✓ Los coeficientes de abatimiento que reducen, desde la fecha de adquisición hasta el 20-01-2006, las ganancias patrimoniales de todo tipo de bienes y derechos adquiridos antes de 31-12-94, solo se aplicarán hasta un precio de venta de hasta 400.000 euros acumulativo por todos los bienes transmitidos a partir de 2015 y adquiridos antes de 31-12-94.
- ✓ Se suprimen los coeficientes de corrección monetaria que incrementan el valor de adquisición de los inmuebles (afectos o no), según la fecha en que se adquirieron, y que aprueba la Ley de Presupuestos de cada ejercicio.
- ✓ Para la transmisión de licencias del taxi, que hasta ahora tenían una norma especial por la que se reducía la ganancia obtenida en la misma, siempre que la transmisión se efectuase por determinados motivos o a familiares, a partir de 1 de enero de 2015 esa reducción ya solo se aplicará a la parte proporcional de la ganancia patrimonial producida desde la adquisición hasta el 31-12-2014, tributando por el resto.

2.9. Integración y compensación de rentas

Renta del ahorro

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

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

Compensación dentro de la base del ahorro

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

Compensación dentro de la base general

- ✓ El saldo negativo de integrar ganancias y pérdidas que no derivan de transmisiones puede restarse del saldo positivo de los rendimientos que van a la base general con un máximo del 25% de estos (ahora solo un 10%).
- ✓ Las pérdidas patrimoniales que no proceden de transmisiones de 2011 y 2012, pendientes de compensación a 31-12-13, se siguen compensando como antes, con ganancias que no provengan de transmisiones y, lo que no se pueda, con rendimientos de la base general, pero con el límite del 25% de estos (ahora solo el 10%).
- ✓ Norma especial para participaciones preferentes, deuda subordinada y valores recibidos por operaciones de recompra o canje de los anteriores (por el Real Decreto-ley 8/2014):
 - Los rendimientos del capital mobiliario negativos generados antes de 01-01-15 por el canje o conversión de preferentes o deuda subordinada, se podrán compensar con el saldo positivo resultante de compensar entre sí ganancias y pérdidas patrimoniales provenientes de transmisiones. Asimismo, el saldo negativo resultante de compensar pérdidas con ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones que provengan de esos productos financieros o de los recibidos por su canje, podrán compensarse con rendimientos positivos de rendimientos del capital mobiliario. El saldo negativo resultante en ambos supuestos podrá trasladarse a los 4 ejercicios siguientes.

- Si de 2010, 2011, 2012 y 2013 se arrastran saldos negativos provenientes de esos productos financieros o de los valores por los que se canjearon, que se encuentren pendientes de compensar a 01-01-14, se podrán compensar en los mismos términos: rendimientos negativos con saldo de ganancias de transmisiones, y saldo de pérdidas de estos productos con rendimientos positivos del capital mobiliario (siempre que no se haya pasado el plazo de 4 años).
- En 2014, si después de la compensación de los párrafos anteriores aún quedase saldo negativo, también podrá compensarse con el saldo positivo de ganancias patrimoniales de la renta general, hasta el límite del mismo que corresponda con ganancias que procedan de transmisiones (las generadas hasta en un año).

2.10. Reducciones de la base imponible

- ✓ A partir de 01-01-15 ya no se puede reducir la imponible por las cuotas pagadas a partidos políticos, pasando este beneficio fiscal a ser una deducción en cuota por donativos.
- ✓ Primas pagadas a seguros privados de dependencia del contribuyente o de sus familiares: se reduce el límite de las aportaciones máximas por contribuyente de 10.000 a 8.000 euros.
- ✓ Aportaciones a sistemas de previsión social (planes de pensiones, de previsión asegurados, etc.):
 - Se incrementa la aportación a los sistemas de previsión social del cónyuge, que obtenga rendimientos del trabajo o de actividades económicas inferiores a 8.000 euros, de 2.000 a 2.500 euros.
 - En las aportaciones a los sistemas de previsión social del propio contribuyente se suprimen las diferencias por edad del contribuyente, el límite relativo sobre suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades se fija en el 30% y el absoluto se rebaja a 8.000 euros anuales.
- ✓ Los partícipes de sistemas de previsión social podrán disponer de los derechos consolidados, además de en casos de desempleo de larga duración o de enfermedad grave, en la parte correspondiente a aportaciones realizadas con al menos 10 años de antigüedad. Hay que tener en cuenta que, a estos efectos, hasta 01-01-25 no se podrán hacer efectivos los derechos consolidados a 31-12-15 (las aportaciones y su rentabilidad hasta esa fecha).
- ✓ Régimen transitorio:
 - Contingencias acaecidas en 2010 o anteriores: se puede aplicar la reducción del 40% si se percibe la prestación en forma de capital (correspondientes a primas aportadas hasta 01-01-07), como hasta 2014, pero solo si las prestaciones se perciben hasta el 31-12-18.
 - Contingencias acaecidas de 2011 a 2014: solo se puede aplicar la reducción del 40%, a las prestaciones percibidas en forma de capital (correspondientes a primas aportadas hasta 01-01-07), pero para ello es necesario que la prestación se perciba hasta el fin del octavo ejercicio siguiente al de la contingencia.
 - Contingencias acaecidas en 2015 y siguientes: la reducción del 40% a las prestaciones en forma de capital (correspondientes a las primas aportadas hasta 01-01-07) solo se puede aplicar si las prestaciones se perciben en el ejercicio en el que acaezca la prestación y en los 2 siguientes.

2.11. Mínimos personales y familiares

Se incrementan los mínimos personales y familiares, si bien el efecto se ve atenuado al llevarlos a una tarifa más reducida, siendo este efecto más acusado en 2016 que en 2015, por ser la tarifa inferior en este

año. En general, el importe de los mínimos que ahora inciden como una deducción en cuota del 24,75% de su importe, en 2015 lo harán como una deducción del 20% y en 2016 del 19% de los mismos, aunque esto puede variar por las tarifas de cada Comunidad Autónoma y por los Mínimos que, en su caso, regule cada una de ellas.

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

	2014	2015
Mínimo personal	5.151	5.550
> 65 años o ascendiente > 75 años/discapacitado	918	1.150
> 75 años o ascendiente > 75 años	2.040	2.550
Primer hijo	1.836	2.400
Segundo hijo	2.040	2.700
Tercer hijo	3.672	4.000
Cuarto hijo y siguientes	4.182	4.500
Por cada hijo < 3 años	2.244	2.800
Descendiente fallecido	1.836	2.400
Ascendiente fallecido		1.150
Discapacidad < 65%	2.316	3.000
Discapacidad < 65% y movilidad reducida	4.632	6.000
Discapacidad > 65%	9.354	12.000
Incremento por anualidades por alimentos	1.600	1.980

2.12. Anualidades por alimentos a los hijos

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

2.13. Tarifas

Sobre base liquidable general

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

Tarifa para 2015:

Base para calcular el tipo de retención - Hasta euros	Cuota de retención - Euros	Resto base para calcular el tipo de retención - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	20,00
12.450,00	2.490,00	7.750,00	25,00
20.200,00	4.427,50	13.800,00	31,00
34.000,00	8.705,50	26.000,00	39,00
60.000,00	18.845,50	En adelante	47,00

Tarifa para 2016:

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

Sobre base liquidable del ahorro

Tarifa para 2015:

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

Tarifa para 2016:

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

2.14. Deducciones

- ✓ Deducciones por cuenta ahorro-empresa y por alquiler: se suprimen. No obstante, los inquilinos con contrato de arrendamiento anterior a 01-01-15 que hubieran satisfecho cantidades por alquiler con anterioridad a dicha fecha y hubieran tendido derecho a aplicarla, podrán seguir haciéndolo en las condiciones establecidas en la norma actual.
- ✓ Deducción por inversión de beneficios: se mantiene para empresarios de reducida dimensión (en Sociedades se suprime), si bien los porcentajes del 10 y del 5% pasarán a ser de 5 y 2,5% respectivamente.

- ✓ Deducciones por donativos:
 - Se añade la deducción del 20% de aportaciones a partidos políticos, con una base máxima de 600 euros anuales.
 - Se incrementan los porcentajes de deducción a instituciones beneficiarias del mecenazgo premiando las deducciones pequeñas y recurrentes, incrementado, cuando menos, el porcentaje de deducción del 25 al 27% en 2015 y al 30% en 2016, siendo estos porcentajes del 50 y 75% sobre los primeros 150 euros de donación en 2015 y 2016, respectivamente.
- ✓ Deducción de 400 euros: esta deducción que podían aplicar determinados contribuyentes con rentas bajas desaparece.
- ✓ Nuevos impuestos negativos: además de la deducción por maternidad, se establecen minoraciones a la cuota diferencial (se podrán cobrar sin haber tenido retenciones por ese importe e incluso de forma anticipada) por las siguientes circunstancias: por cada descendiente discapacitado con derecho a aplicar el mínimo por descendientes por él (1.200 euros/año), por cada ascendiente discapacitado (1.200 euros) y, por ser un ascendiente o un hermano huérfano de padre y madre que forma parte de una familia numerosa (1.200 euros en general, 2.400 euros si es de categoría especial).

2.15. Regímenes especiales

Transparencia fiscal internacional

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

Si no se tienen que imputar todas las rentas positivas se imputarán una rentas de determinadas fuentes.

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

Se suprime la posibilidad de opción a imputar las rentas en el período impositivo de aprobación de cuentas. Se imputa siempre en el periodo en el que concluye el ejercicio social.

Se añade a la documentación que se presenta con la declaración el lugar del domicilio fiscal y la Memoria de las Cuentas Anuales.

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

Régimen fiscal de impatriados

- ✓ Ámbito subjetivo de aplicación: se excluirá a los deportistas profesionales y se incluirán a los administradores de entidades con participación menor del 25%.

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

Ganancias patrimoniales por cambio de residencia “exit tax”

- ✓ Ámbito subjetivo: contribuyentes que dejen de serlo por cambio de residencia, cuando hubieran sido contribuyentes por lo menos en 10 de los 15 años anteriores al que deba declararse por este impuesto, si el valor de mercado de las acciones o participaciones titularidad del contribuyente excede de 4.000.000 de euros o, en caso de no llegar a esa cifra, el valor de las acciones o participaciones en las que tenga un porcentaje superior al 25% sume más de 1.000.000 de euros (si entra en el régimen por estas últimas, solo debe tributar por la ganancia de estas).
- ✓ Ganancia patrimonial imputable: la diferencia positiva entre el valor de mercado de los valores, en la fecha de devengo del último período que deba tributar por el IRPF, y su valor de adquisición. Si las acciones o participaciones cotizan, se tomará como valor de mercado el de cotización y, si no cotizan, el mayor del patrimonio neto que les corresponda en el último ejercicio cerrado antes de devengo del impuesto, y el que resulte de capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los 3 últimos ejercicios cerrados. Si se trata de acciones o participaciones en IIC, se valoran por el valor liquidativo.
- ✓ Si se vuelve a ser contribuyente del IRPF sin haber transmitido las participaciones, se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación para obtener la devolución.
- ✓ Aplazamiento si lo solicita el contribuyente cuando el desplazamiento se realiza por motivos laborales (no a paraíso fiscal) o por cualquier otro si es a un país con CDI con cláusula de intercambio de información. El aplazamiento es de un máximo hasta el 30 de junio después de finalizar los 5 años siguientes al último que deba declararse por IRPF, ampliable a otros 5 si el desplazamiento es por motivos laborales. Si se adquiere de nuevo la condición de contribuyente, dentro del plazo, sin transmitir las participaciones se extingue la deuda aplazada.
- ✓ Si el traslado de residencia se produce a otro Estado de la UE o de EEE con el que existe efectivo intercambio de información, se puede optar por liquidar la ganancia solo si: se transmiten las acciones “intervivos” en 10 años siguientes, se traslada fuera de la UE o EEE o no se comunique la opción especial. También se aplica si se traslada a un paraíso fiscal aunque no pierda la condición de contribuyente por IRPF y con determinadas especialidades.

Régimen de atribución de rentas

- ✓ Como en 2016 las sociedades civiles que tengan objeto mercantil, que vienen tributando en régimen de atribución, pasarán a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, a los socios de las mismas

se les da la opción de disolverse, si adoptan el acuerdo en los primeros 6 meses de 2016, con un régimen especial de diferimiento.

- Exención en la modalidad de operaciones societarias del ITPyAJD.
 - Exención en el IIVTNU.
 - Diferimiento al valorar lo recibido.
- ✓ Los socios de las entidades que a partir de 01-01-16 pasen a tributar por Sociedades, que tengan pendientes de aplicar saldos de deducciones por incentivos a la actividad económica, podrán seguir deduciéndolos en los mismos términos que venían haciéndolo.

2.16. Límite de la obligación de declarar

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

2.17. Retenciones

Sobre rendimientos del trabajo

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

Sobre rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales

- ✓ En rendimientos del capital mobiliario y en ganancias patrimoniales provenientes de la transmisión de participaciones en IIC (así como en arrendamiento de inmuebles) se aplicará el 20% en 2015 y el 19% en 2016.

Sobre rendimientos de actividades económicas

- ✓ El porcentaje de retención sobre rendimientos de actividades profesionales será del 19% en 2015 y del 18% en 2016. No obstante, con efectos desde el 05-07-14, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2014, dicho porcentaje será del 15% cuando se trate de actividades con un volumen de rendimientos íntegros, en el ejercicio inmediato anterior, inferior a 15.000 euros y represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en ese ejercicio.

3. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

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

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

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

Exención por dividendos

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

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

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

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

Tipo aplicable a los EP's de no residentes

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

Gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un EP

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

3.3. Rentas obtenidas sin establecimiento permanente

- ✓ Si un contribuyente tiene que tributar como no residente y antes perdió la residencia en España tributando por la ganancia por cambio de residencia, correspondiente a acciones o participaciones, según la modificación regulada en el IRPF (exit tax), se prevé que en el IRNR tribute solo por la diferencia entre el valor de transmisión y el de mercado que se tuvo en cuenta cuando pasó a residir en el extranjero.
- ✓ Para la determinación de la base imponible se permite la deducción de los gastos previstos en la Ley del IRPF, si se trata de una persona física, o de los previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si se trata de una persona jurídica, en ambos casos acreditando que los mismos están relacionados con los rendimientos.
- ✓ La determinación de la base imponible correspondiente a residentes en un Estado miembro del EEE, como ya sucede para los residentes en uno de la UE, se realiza con las normas del IRPF.
- ✓ El tipo de gravamen pasa a ser, en general del 24%, en lugar del 24,75% que se aplica actualmente, y, para residentes en un Estado de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información, solo el 19% (en 2015 el 20%).
- ✓ El tipo de gravamen aplicable a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen una actividad económica en nuestro país será del 25% (antes 35%).
- ✓ Los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE o en uno del EEE cuando exista efectivo intercambio de información, podrán excluir de gravamen las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual, siempre que el importe obtenido se reinvierta en otra vivienda habitual. No obstante, se deberá retener si la reinversión no se ha producido antes de la transmisión de la vivienda antigua.
- ✓ Se abre una nueva posibilidad al residente en la UE o en un Estado del EEE con el que exista efectivo intercambio de información de tributar por el IRPF cuando obtenga unas pequeñas rentas en nuestro país y en el de residencia, habiendo tributado por el IRNR.

4. Regularización de pensiones procedentes del extranjero

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

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

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

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

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

- ✓ Se les condonarán los intereses de demora, las sanciones que les hubieran sido impuestas y, en su caso, el recargo de apremio.

- ✓ Si en la liquidación se regularizaron otras rentas, la condonación será proporcional a las pensiones del extranjero, salvo que el contribuyente se encuentre obligado a declarar por la inclusión de estas, en cuyo caso la condonación será total.

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

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

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

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

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

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

B) Breves comentarios a la Ley 27/2014, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sociedades

0. Introducción

Este Impuesto es el único en el que, con motivo de la reforma, genera una ley enteramente nueva, 27/2014, publicada en el BOE el pasado 28 de noviembre, que sustituye a la antigua ley 43/1995, cuyo Texto Refundido está vigente en la actualidad.

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

A continuación resumimos las principales novedades.

1. Concepto de actividad económica

- ✓ Se incorpora a la ley el concepto de actividad económica, idéntico al del IRPF, también con la misma presunción que se hace en ese impuesto para el arrendamiento de inmuebles (será necesario que se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa).
 - Se precisa que a los efectos de considerar si existe actividad económica se debe de tener en cuenta a todas las sociedades del grupo, entendiéndose por tal el del artículo 42 del Código de Comercio (CdC), independientemente de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Por lo tanto, se viene a poner en la ley el criterio de la Dirección General de Tributos, que el TEAC no consideró adecuado a la norma vigente, de que basta que una sociedad del grupo tenga la persona empleada para que en otra sociedad del mismo pueda entenderse que se realiza el arrendamiento de inmuebles como actividad económica.
- ✓ Se incorpora el concepto de “entidad patrimonial” que se va a utilizar en varios preceptos para negarles determinados beneficios fiscales. Será entidad patrimonial (y que, por lo tanto no realiza actividad económica): aquella en que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas.
 - La valoración de los elementos será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio, y no se consideraran elementos no afectos el dinero o los derechos de crédito que procedan de la transmisión de elementos afectos o valores detallados en el punto siguiente que se hayan realizado en el período o en los dos anteriores.
 - Tampoco se computan como valores los que se posean por cumplimiento de obligaciones normativas, los de sociedades de valores para desarrollar su actividad o las participaciones de al menos un 5%, mantenidos un mínimo de un año, para dirigir y gestionar la participación, de sociedades que no sean patrimoniales y teniendo medios personales y materiales.
 - Este concepto no coincide totalmente con el recogido en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, de “entidad que tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario”

2. Sujeto pasivo versus contribuyente

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

3. Entidades en régimen de atribución de rentas

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

También se regula un régimen transitorio para la distribución de beneficios y rentas obtenidas en la transmisión de participaciones de estas entidades, generados en ejercicios en los que tributaban por atribución de rentas y que se reparten en períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, distinguiendo entre las sociedades civiles que tenían que llevar contabilidad según CdC en 2013 y 2014 y las que no.

4. Exenciones

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

5. Imputación temporal

Operaciones a plazos

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

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

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

Imputación de rentas negativas generadas en determinadas transmisiones

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

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

- ✓ Se limita la integración en base imponible de los deterioros de créditos (que fueron gasto contable pero no fiscal) por insolvencias y de las dotaciones a aportaciones de sistemas de previsión social y para prejubilaciones que, por no haber sido posible deducirlos, han generado activos por impuesto diferido, al 70% de la base imponible previa a su integración, a la reducción de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Lo no integrado por esta limitación se podrá ir integrando en los siguientes ejercicios. En 2016 el porcentaje es el 60%.
- ✓ En ejercicios iniciados en 2014 la integración se hará, para grandes empresas, con la misma limitación, del 50 ó 25% de la base previa, que se hace la compensación de BIN's.

6. Amortizaciones

- ✓ Se simplifica la tabla pasando de 646 elementos a 34 y se establece con carácter general libertad de amortización para bienes de escaso valor, de hasta 300 euros de valor unitario, con un máximo de 25.000 euros anuales. Desaparecerá la norma análoga que existe en la actualidad, para pymes, con valor unitario de 601 euros y máximo anual de 12.020 euros.
- ✓ Para los elementos con coeficiente de amortización distinto al que venían aplicando, en el período impositivo iniciado a partir de 01-01-15 y siguientes se aplicará la amortización resultante de dividir el neto fiscal existente al inicio de ese período entre los años de vida útil que le reste al elemento según las nuevas tablas.
- ✓ Cuando una entidad viniera aplicando un método diferente al lineal, y por la nueva tabla corresponda un plazo distinto de amortización, podrá optar por aplicar el método lineal en el plazo que le quede de vida útil a partir del primer período que se inicie a partir de 01-01-15 o seguir con la amortización según el método elegido.
- ✓ Estos cambios en los coeficientes de amortización se contabilizarán como un cambio en la estimación contable (que solo implica información en memoria).

7. Deterioro

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

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

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

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

8. Gastos no deducibles

Retribución de fondos propios

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

Atenciones a clientes

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

Retribuciones a administradores

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

Gastos financieros

- ✓ Se establecerá una nueva limitación (límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente) a la deducibilidad de los gastos que se producen cuando se adquieren participaciones en entidades y, después, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o es objeto de una operación de reestructuración (operaciones LBO). Esta medida se toma para que la actividad de la entidad adquirida no soporte el gasto financiero de su adquisición y afectará a operaciones de reestructuración realizadas a partir del 20-06-14.
 - En este cálculo no se incluye el beneficio operativo de cualquier entidad que se fusione con ella en los 4 años posteriores a la adquisición, salvo que se aplique el régimen de reestructuración.
 - Sin embargo, no se aplica ese límite especial en el ejercicio de adquisición si la misma se financia con un máximo de deuda del 70% del precio de adquisición. Tampoco se aplicará en los periodos siguientes siempre que el importe de la deuda inicial se minore, desde el momento de su adquisición en la parte proporcional que corresponda, en los 8 años siguientes hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.
- ✓ La limitación de los gastos financieros no se aplicará, además de a bancos y aseguradoras, como con la norma vigente, a los fondos de titulización hipotecaria y a los de titulización de activos.

Operaciones híbridas entre vinculadas

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

9. Transmisiones de inmuebles

Desparecen los coeficientes de corrección monetaria.

10. Operaciones vinculadas

Perímetro de vinculación

- ✓ Cuando se trate de vinculación socio-sociedad, el porcentaje mínimo de participación ha de ser el 25%, en lugar del 5% como en la actualidad.
- ✓ Desaparece el supuesto de vinculación entre una entidad y los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas pertenezcan al mismo grupo del art. 42 del CdC.
- ✓ Las operaciones de la sociedad con consejeros y administradores se siguen considerando vinculadas siempre, excepto en lo atinente a la retribución por el ejercicio de sus funciones. Por lo tanto, esa parte de las retribuciones no se tienen que valorar a mercado y sí otras como las percibidas por prestaciones de servicios diferentes como por ejemplo, de compraventa de mercaderías.

Documentación exigida

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

Métodos de valoración

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

Norma de seguridad para sociedades de profesionales

- ✓ Para aplicarla no se exige, como ahora, que la entidad sea de reducida dimensión (ERD).
- ✓ Tampoco será preciso que el rendimiento neto previo a la deducción de las retribuciones de socios sea positivo.
- ✓ El porcentaje que las retribuciones de los socios profesionales ha de representar sobre el resultado previo a la deducción de sus retribuciones baja del 85 al 75%.
- ✓ En cuanto al importe de las retribuciones de cada socio, se disminuye su relación con la media de los salarios de los trabajadores que hagan funciones análogas a las suyas desde el doble a 1,5 veces. Si no tiene empleados las retribuciones deberán de ser igual o superiores a 5 el IPREM (antes el doble del salario medio anual del conjunto de los declarantes de Renta).

Ajuste secundario

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

Acuerdos previos de valoración

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

Procedimiento

Desaparece del mismo la tasación pericial contradictoria.

Régimen sancionador

Si no se realizan correcciones, la falta de aportación o aportación no correcta de la documentación de estas operaciones se prevé que se sancione con 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos (antes 1.500 y 15.000 respectivamente), con límite menor de (ya no solo para ERD): 10% conjunto de operaciones IRPF, IS o IRNR o 1% del INCN.

En caso de que se apliquen correcciones, como ahora, 15% de las cantidades que resulten de las correcciones, pero se suprime el mínimo actual.

Efectos de la valoración de las operaciones vinculadas

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

11. Corrección de la doble imposición interna e internacional

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

- ✓ Dividendos (se definen): son rentas percibidas por la participación en fondos propios de entidades, independientemente de su consideración contable. También tendrán esa consideración las retribuciones de préstamos participativos en entidades del grupo (ya que no tienen la consideración de gasto deducible en la pagadora). No le es aplicable la exención cuando los dividendos se satisfacen a otra entidad por la perceptora en virtud del acuerdo que tienen sobre esos valores.
 - Esta calificación de los préstamos participativos no se aplicará a los otorgados antes de 01-01-15.
 - Los préstamos de valores realizados antes de 01-01-15 seguirán tributando por la norma vigente antes de dicha fecha.
- ✓ De dividendos percibidos de entidades residentes. Requisitos:
 - Requisitos: participación directa o indirecta sea $\geq 5\%$ o valor de adquisición de la participación ≥ 20 millones de euros y que la participación se haya mantenido al menos 1 año (antes de la percepción del dividendo o, en caso contrario, mantener después).
 - Si la participada es una holding en la que los dividendos y las rentas de transmisión de participaciones supongan más del 70% de sus ingresos, para aplicar la exención se han de

cumplir los requisitos por la participación indirecta en las participadas por la holding. Si la participada es dominante de un grupo del CdC el porcentaje anterior se mide en el grupo. Si la participada forma grupo con todas las filiales no hará falta ver la participación indirecta en las filiales para aplicar la exención.

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

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

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

obtenidas por AIE y por UTE's cuando uno de sus socios sea persona física, a las rentas de fuente extranjera por las que se opte por aplicar la deducción por doble imposición ni cuando la participada sea residente en paraíso fiscal, salvo que resida en UE y tenga motivo económico válido para su operativa.

✓ Cómputo de rentas negativas:

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

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

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

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

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

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

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

✓ Se podrán aplicar en los períodos iniciados a partir de 01-01-15 teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en los ejercicios en que se aprovechen.

- ✓ Si una entidad se ha acogido al régimen especial de reestructuración en períodos iniciados antes de 01-01-15, los beneficios imputables a las plusvalías tácitas de los bienes aportados que se repartan dan derecho a la deducción por doble imposición de dividendos, cualquiera que se sea el porcentaje de titularidad y la antigüedad de la participación. Lo mismo se permite con las rentas generadas si se transmite la participación.

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

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

12. Reducciones de la base imponible

Patent-box

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

Reserva de capitalización

- ✓ **Ámbito subjetivo:** pueden aplicarla las entidades que tributen al tipo general, al de empresas de nueva creación o al tipo de las entidades de crédito y de hidrocarburos, si cumplen lo siguiente:
 - Mantenimiento de fondos propios desde el cierre del período impositivo, durante 5 años, salvo pérdidas contables.
 - Dotación de reserva indisponible durante el plazo de mantenimiento, salvo que la disposición se realice por separación de socio, por una operación de reestructuración con aplicación del régimen especial o por obligación legal.
- ✓ **Minoración de la base imponible:** el 10% del incremento de los fondos propios (beneficios no repartidos ni llevados a reserva legal o estatutaria del ejercicio anterior), con un máximo del 10% de la base imponible previa a esta reducción antes de restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de BIN's (estos dos últimos limitados también al 70%, de la base previa). Si se agotara la base, se podrá reducir en los 2 ejercicios siguientes.

13. Compensación de bases negativas

- ✓ Se perpetúa un límite a la compensación de las BIN's: el 70% de la base imponible previa a la reducción de la reserva de capitalización y a su compensación para todo tipo de empresas, en 2016 el 60%. Ahora, de forma transitoria, en 2013, 2014 y 2015 este límite es del 25 ó del 50% según el INCN de la entidad, siempre que supere los 60 o los 20 millones de euros, respectivamente. No obstante, en todo caso se podrán compensar BIN's hasta 1 millón de euros.

- Cuando el período es inferior al año natural, el límite de 1 millón será proporcional a la duración del período.
 - El límite a la compensación no se aplica a las empresas de nueva creación en los 3 primeros períodos impositivos en los que se genera la base positiva previa.
 - La limitación a la compensación, como ahora, no resultará de aplicación a las quitas y esperas consecuencia de acuerdos con acreedores. Dicha excepción no se tiene en cuenta ni a efectos del 30% ni a efectos del límite absoluto de 1 millón de euros.
 - Tampoco se aplica el límite cuando se extingue la entidad, salvo que la extinción se produzca por operaciones de reestructuración con aplicación del régimen especial.
- ✓ Se suprime el límite de 18 años para compensar bases negativas, pudiéndose aplicar sin límite temporal las pérdidas pendientes al inicio de los ejercicios que comiencen a partir del 01-01-15.
 - ✓ Se establecen limitaciones al aprovechamiento de las BIN's de sociedades adquiridas con esa finalidad. Eso sucederá cuando se den una serie de circunstancias como que la entidad sea patrimonial, hubiera dejado de ejercer actividades económicas, hubiera iniciado una diferente a la que originó las BIN's o que las personas que adquieren las participaciones hubieran pasado a tener un porcentaje cualificado de participación después de que se generaron.
 - ✓ El derecho a comprobar las BIN's por la Administración prescribirá a los 10 años y, una vez pasado ese plazo, la Administración deberá admitir la compensación si el contribuyente acredita la existencia y cuantía de la misma con la autoliquidación y con la contabilidad depositada en el Registro Mercantil.

14. Tipos de gravamen

	2014	2015	2016 y ss
Tipo general	30%	28%	25%
Entidades dedicadas a exploración investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos	35%	33%	30%
Entidades de crédito	30%	30%	30%
Entidades de nueva creación (primer período con base imponible positiva y el siguiente) hasta 300.000€ y más	15-20%	15%	15%
Entidades con cifra de negocios inferior a 5 millones €, con plantilla inferior a 25 empleados que tributen al tipo general y creen o mantengan empleo: hasta 300.000€ y más	20-25%	25%	25%
Empresas de Reducida Dimensión (cifra negocio inferior a 10 millones de euros) hasta 300.000€ y más	25-30%	25%	25%
Entidades parcialmente exentas	25%	25%	25%
Entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002	10%	10%	10%
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	25%	28%	25%
Cooperativas de crédito y cajas rurales: resultados cooperativos y extracooperativos	25-30%	25-30%	25-30%
Cooperativas fiscalmente protegidas: resultados cooperativos y extracooperativos	20-30%	20-25%	20-25%
SICAV, FII, SII y Fondo de regulación del mercado hipotecario	1%	1%	1%
Fondos de pensiones	0%	0%	0%

15. Deduciones por incentivos

- ✓ Concepto de I+D: además de las actividades que se establecen en la vigente norma, se considerará también I+D la creación, combinación y configuración de software avanzado mediante “interfaces y aplicaciones” destinadas a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o sustancialmente mejorados.
- ✓ Concepto de innovación: incluirá los proyectos de demostración inicial relacionados con la animación y los videojuegos.
- ✓ Base de la deducción por I+D+i: se minorará en el importe de las subvenciones recibidas, en lugar de hacerlo, como ahora, en el 65% de las subvenciones recibidas.
- ✓ Se suprimen las deducciones medioambientales, la deducción por inversión de beneficios regulada recientemente (si bien la deducción pendiente se aplicará según la norma en vigor), la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (que se seguirá rigiendo para inversiones en períodos iniciados antes de 01-01-15 por la norma en vigor) y la de fomento de las TIC's. No obstante, los importes pendientes de deducir por insuficiencia de cuota al comienzo del primer período impositivo iniciado a partir de 01-01-15, serán deducibles con los límites y requisitos de la normativa vigente, incluso incluyendo a efectos del citado límite a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Para el límite se tendrán en cuenta las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar de ejercicios iniciados antes de 01-01-15.
- ✓ En el caso de deducción por reinversión con operaciones a plazo, el porcentaje de deducción del 12 y del 17% será del 10 y 15% para rentas integradas en 2015 y del 7 y 12% para rentas integradas en períodos iniciados a partir de 01-01-16.
- ✓ Producciones cinematográficas:
 - Se mejora la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, estableciendo un porcentaje de deducción del 20% para el primer millón de euros de base y un 18% para el exceso (ahora 18%), limitando la cuantía de la deducción a 3 millones de euros, sin distinguir al productor del coproductor. A la producción se le exigirá un certificado de nacionalidad.
 - También se regula una deducción para producciones extranjeras que realicen gastos en territorio español, con un porcentaje del 15% de los mismos, sometidos a ciertos requisitos (como que los gastos mínimos sean de 1 millón de euros) y limitada a 2,5 millones de euros en cada producción. En este caso, como ocurre con la deducción por I+D, en caso de insuficiencia de cuota se podrá solicitar a la Administración el abono de la deducción. La base de esa deducción estará constituida por los gastos del personal creativo (domiciliados en España o en el Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona y de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores. Esta deducción no estará sometida al límite conjunto sobre la cuota.
- ✓ Producción y exhibición de espectáculos: deducción del 20% de los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Estará limitado a 500.000 euros por contribuyente y sometida a requisitos como la reinversión del 50% de los beneficios.
- ✓ El derecho a comprobar las deducciones por la Administración prescribirá a los 10 años y, una vez pasado ese plazo, la Administración deberá admitirlas si el contribuyente acredita que resultan procedentes y su cuantía, mediante la exhibición de la autoliquidación y de la contabilidad depositada en el Registro Mercantil.

16. Regímenes especiales

Régimen especial de arrendamiento de viviendas

- ✓ Se suprime la bonificación especial del 90% (sigue aplicándose la bonificación general del 85%) a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas del arrendamiento de viviendas a discapacitados cuando se hubieran llevado a cabo obras de adecuación certificadas administrativamente.
- ✓ Se establece la incompatibilidad de la bonificación de rentas con la reducción por reserva de capitalización.
- ✓ Se adapta la corrección de la doble imposición de los dividendos repartidos por estas entidades y de las rentas obtenidas en la transmisión de sus participaciones al paso de la deducción por doble imposición interna a la exención.

Régimen de consolidación

- ✓ Perímetro de consolidación: abarcará todas las sociedades españolas sobre las que se tenga una participación de, al menos, el 75% y a los establecimientos permanentes en España de las entidades no residentes del grupo. Se exige que la dominante posea también la mayoría de los derechos de voto en las entidades incluidas en el perímetro y se permite incluir en el grupo a entidades residentes dominadas indirectamente a través de no residentes o a las “hermanas” residentes y filiales de una no residente.
 - Las entidades que con la nueva norma cumplan las condiciones para formar parte de un grupo y no formaban parte de él antes por no cumplir los requisitos con la norma vigente, se integrarán en el primer período impositivo iniciado a partir de 01-01-15, si optan y comunican antes de que termine el período impositivo.
- ✓ Si bien en la norma vigente la representante del grupo es siempre la entidad dominante, ahora se prevé, en el caso de grupo de filiales de una entidad no residente, que la representante sea una de las entidades residentes del grupo. Por ello, en estos casos se prevé que, en lugar de la dominante, sea esa entidad representante la que tenga que comunicar el acuerdo de la dominante no residente.
- ✓ Se prevé que la integración de un grupo fiscal en otro no extinga aquel, para que la fiscalidad no condicione la reestructuración.
- ✓ Se dan reglas para regular el caso en que la dominante de un grupo pase a ser dependiente o sea absorbida en operación de fusión acogida al régimen de reestructuración y que por ello todas las entidades del grupo pasen a integrarse en otro. Estos efectos se producirán cuando la dominante de un grupo pase a ser dependiente de otra en el primer período impositivo que se inicie a partir de 01-01-15. También, cuando se integren dos o más grupos fiscales por ser las dominantes filiales de una no residente, los efectos se desplegarán en el primer ejercicio iniciado a partir de 01-01-15.
- ✓ Para no fragmentar los grupos de entidades bancarias, cuyas sociedades con esta actividad pasarán a tributar a un 30%, en lugar de al 25%, se permite, si optan a ello, formar parte del grupo a las sociedades que tributan a tipo general, tributando el grupo entero al 30%.
- ✓ Ya no tendrán que salir del grupo las entidades que, al cierre del ejercicio, hayan sido declaradas en concurso de acreedores.
- ✓ Para determinar la base imponible, en lugar de hacerlo como con la norma vigente, sumando las bases individuales, en 2015 y siguientes los ajustes e incentivos en base, como las reservas de capitalización y de nivelación, se aplicarán a nivel de grupo.

- ✓ Las dotaciones a las nuevas reservas de capitalización y de nivelación reducen (y en el segundo caso también incrementan) la base del grupo, si bien las dotaciones a las reservas puede hacerla cualquier entidad del grupo.
- ✓ Se establecen normas especiales en caso de incorporación de entidades al grupo, aplicándose estas nuevas reglas para las que se produzcan a partir de 20-06-14.

Régimen especial de reestructuración

- ✓ Ya no se opta a su aplicación, sino que se aplica cuando se realizan las operaciones correspondientes, si bien se obliga a comunicar a la Administración la realización de las mismas, y en dicha comunicación se puede indicar que no se aplica el régimen. Como ahora, no se aplicará cuando el principal objetivo de la operación sea el fraude o la evasión fiscal.
- ✓ Como queda exenta la plusvalía en la transmisión de participaciones en el ámbito interno, desaparece la deducibilidad del fondo de comercio de fusión.
- ✓ Aportaciones no dinerarias: se permite aplicar el régimen en estas operaciones a no residentes sin EP que aporten acciones o participaciones, y se permite la aportación de valores de entidades no residentes.
- ✓ Las bases negativas, cuando se transmite una rama de actividad, también se transmiten a la adquirente en la parte correspondiente.
- ✓ La Administración tributaria tendrá la posibilidad de determinar que no se aplique parcialmente el régimen y eliminará exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal obtenida.

Transparencia Fiscal Internacional

- ✓ Si bien se sigue configurando de forma similar a la vigente, si la participación es cuando menos del 50% conjuntamente con personas o entidades vinculadas, y la tributación es inferior al 75% del impuesto español, se tendrán que imputar al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la filial derivadas de la cesión o transmisión de bienes o derechos, o de la prestación de servicios, cuando no se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales (pueda cumplirse con medios a nivel de grupo art. 42 del CdC) para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.
- ✓ Se imputarán, además de intereses, dividendos y rendimientos de inmuebles otras rentas como propiedad intelectual, propiedad industrial, asistencia técnica, derechos de imagen o seguros. En 2014 solo se imputan rentas pasivas.
- ✓ No habrá que realizar la imputación si el contribuyente acredita que las operaciones se realizan con medios en otra entidad del grupo o si su operativa responde a motivos económicos válidos.
- ✓ Si se dispone de dichos medios, solo se imputarán rentas de determinadas fuentes, de forma parecida a lo que se hace en la actualidad.
- ✓ Se elimina el supuesto de no imputación si la suma de las rentas es inferior al 4% de los ingresos totales de la entidad no residente y sigue la excepción a la imputación si la cuantía de las rentas que se han de transparentar no llegan al 15% de la renta total de la no residente.

Empresas de reducida dimensión

- ✓ Se explicita que los incentivos del régimen no se aplican cuando la entidad tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

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

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

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

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

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

Régimen especial del mecenazgo

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

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

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

18. Declaración

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

19. Retenciones

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

20. Facultades de comprobación de la Administración Tributaria

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

C) Breves comentarios a la Ley 28/2014 por la que se modifican el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales

1. Introducción

En materia de IVA, algunos de los cambios ya estaban anunciados, como la regla de localización de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la consideración de empresarios o profesionales, que pasan a tributar en destino a partir de 2015. Recordamos que ya se aplica esta norma cuando los destinatarios son empresarios o profesionales.

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

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

2. Modificaciones en el IVA

Territorialidad

- ✓ Se excluyen de la aplicación del Impuesto: las Islas del Canal del Reino Unido y las islas Aland de la República de Finlandia.
- ✓ Las operaciones realizadas con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas con Chipre, es decir quedan integradas en el IVA. Ambos territorios son bases soberanas del Reino Unido en Chipre.

Operaciones no sujetas

- ✓ Transmisión de un patrimonio empresarial:
 - Para que quede no sujeta la transmisión de un patrimonio empresarial se va a exigir que los elementos transmitidos constituyan, o sean susceptibles de constituir, una unidad económica autónoma en sede del transmitente, requisito que actualmente no se requiere explícitamente.
 - No se aplicará la no sujeción cuando se cedan bienes o derechos que no constituyan una unidad económica, salvo que la cesión vaya acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que entonces sí se aplicará la no sujeción.
- ✓ Respecto de las operaciones realizadas por entes públicos sin contraprestación, o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, se señalan una serie de servicios que van a quedar no sujetos:
 - Los prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.
 - Los prestados por cualquiera de los entes, organismos o entidades del sector público, a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas participen en el 100% del capital.

Concepto de entrega de bienes

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

Importaciones de bienes

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

Exenciones en operaciones interiores

- ✓ Ya no quedarán exentas las entregas de terrenos que se aporten inicialmente a las Juntas de compensación por los propietarios, ni las adjudicaciones que realice la Junta a aquéllos en proporción a sus aportaciones. La eliminación de esta exención se justifica para evitar el diferente tratamiento de las juntas fiduciarias y las no fiduciarias.
- ✓ Se suprime la exención de los servicios prestados por los fedatarios públicos en relación con las transacciones financieras. Es decir tributará, por ejemplo, el servicio prestado por un notario en la constitución de un préstamo al 21% a partir de 1 de enero de 2015.
- ✓ Se elimina el requisito, para las entidades sin ánimo de lucro, de que su objeto exclusivo sea de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, para tener derecho a la exención.
- ✓ Para aplicar la exención por las entregas de terrenos urbanizados, o en curso de urbanización, ya no será necesario que la entrega sea realizada por el promotor de la urbanización.
- ✓ Para renunciar a las exenciones inmobiliarias se exigirá que el sujeto pasivo tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado (ahora solo se puede renunciar si el derecho a deducción es total), al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción. Por ejemplo, se podrá renunciar cuando se adquiera un local para ser alquilado por un empresario que realiza operaciones exentas por dedicarse también al alquiler de viviendas.
- ✓ Exención en el servicio de atención a menores durante las horas de comedor escolar o guardería fuera del horario ordinario.

Lugar de realización del hecho imponible

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

regla especial de utilización y explotación efectiva cuando no se realicen en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectiva se realice en el TAI.

Componentes de la base imponible

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

Modificación de la base imponible por créditos incobrables

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

Tipos impositivos

- ✓ Pasan a tributar al tipo general del 21%, actualmente lo hacen al 10%, las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención y los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.
 - La norma crea un Anexo donde se recoge un listado de productos sanitarios que seguirán tributando al 10%.
- ✓ Tipo reducido del 10% para las flores y plantas ornamentales que en 2014 tributan al 21%.

Inversión del sujeto pasivo

- ✓ Se añaden nuevos supuestos a los que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo. En concreto a las entregas de plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado.
- ✓ Asimismo en las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales realizadas a revedores o a sujetos pasivos distintos cuando el importe total de tales entregas en este último caso, a un mismo destinatario, exceda de 10.000 euros, documentada en una misma factura.

Deducciones de las cuotas soportadas

- ✓ Se regula la posibilidad de que los Entes públicos, que realizan operaciones sujetas y no sujetas, puedan deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable.

- ✓ Las operaciones acogidas al régimen especial del grupo de entidades no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado.
- ✓ La prorrata especial será de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles por aplicación de la regla de la prorrata general exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de la prorrata especial (actualmente el porcentaje exigido es del 20%).

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

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

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

Regímenes especiales

- ✓ Régimen simplificado (modificaciones aplicables en 2016): no podrán acogerse a este régimen los sujetos pasivos cuyo volumen de rendimientos íntegros supere los 150.000 euros ó 250.000 euros, si se trata de actividades agrícolas, forestales y ganaderas (actualmente los límites son de 450.000 y 300.000 euros, respectivamente). Las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, no podrán superar tampoco el importe de 150.000 euros (actualmente 300.000 euros).
- ✓ Régimen de la Agricultura, Ganadería y Pesca (modificaciones aplicables en 2016):
 - No se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras los propietarios de fincas que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas. Tampoco los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.
 - Se rebaja el importe de los gastos para aplicar este régimen cuando las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros (ahora 300.000 euros).
- ✓ Régimen especial de las agencias de viaje:
 - Los sujetos pasivos podrán optar por no aplicar este régimen cuando presten servicios a destinatarios con derecho a la deducción o devolución del IVA.
 - Se aplicará el régimen respecto de las operaciones de venta al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas (actualmente estas operaciones no estaban amparadas por el régimen especial).
 - Se elimina la opción de que conste en la factura “cuotas de IVA incluidas en el precio”.
 - Solo podrán determinarse la base imponible operación por operación y no como en 2014, en que también puede hacerse de manera global.

- Las agencias de viaje acogidas al régimen especial no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.
 - El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes y servicios que redunde directamente en beneficio del viajero, y se destinen a la realización de una operación al margen del régimen especial, nacerá en el momento en que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación.
- ✓ Régimen especial de Grupo de entidades:
- Para aplicar este régimen se exigirá la concurrencia de vínculos en los órdenes financiero, económico y de organización entre la entidad dominante y las dependientes. Además, la entidad dominante deberá tener el control efectivo de las participadas, con más del 50% de participación en el capital o en los derechos de voto (hasta ahora se exigía una participación directa o indirecta de al menos el 50% del capital de otra u otras entidades).
 - Tendrán la consideración de dominantes las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales porque su actividad se limite a la mera posesión de las acciones o participaciones que ostenten en las entidades participadas.
 - Las entidades que a la entrada en vigor de esta Ley estuvieran acogidas a este régimen especial, que no cumplan los nuevos requisitos de vinculación, podrán seguir acogidas a dicho régimen hasta el 31 de diciembre de 2015, con sujeción a los requisitos de vinculación exigibles conforme con la normativa vigente antes de la entrada en vigor de esta Ley.
- ✓ Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad:
- Podrán acogerse los empresarios o profesionales, no establecidos en la Comunidad, que presten sus servicios a destinatarios consumidores finales establecidos en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual.
 - Cuando el empresario o profesional elija a España como Estado miembro de identificación, deberá cumplir los siguientes requisitos formales:
 - Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones.
 - Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que se haya suministrado o no este tipo de servicios. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración. Deberá detallar los ingresos y cuotas por cada Estado miembro.
 - Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde y dentro del plazo de presentación de la declaración.
 - Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.
 - Expedir y entregar factura cuando los destinatarios se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el TAI.
 - Cuando el empresario o profesional elija otro Estado miembro de identificación distinto de España, y las operaciones se localicen en España, el ingreso del Impuesto deberá efectuarse en dicho Estado. El empresario o profesional deberá cumplir con las mismas obligaciones formales del punto anterior.
 - Aunque no se podrán deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a la prestación de estos servicios, sí se tendrá derecho a la

devolución de las mismas. Cuando España sea el Estado miembro de consumo, la devolución de las cuotas soportadas en el TAI se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la ley.

- ✓ Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.
 - Podrán acogerse los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no establecidos en el Estado miembro de consumo, cuando presten sus servicios a consumidores finales establecidos en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.
 - Cuando España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional, deberán cumplirse los siguientes requisitos formales:
 - Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones.
 - Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que se haya suministrado o no estos servicios de telecomunicaciones. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del periodo al que se refiere la declaración.
 - Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde dentro del plazo de presentación de la declaración.
 - Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.
 - En el caso de que el empresario o profesional considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente de todas las operaciones a que se refiere el régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.
 - Aunque no se pueden deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, los sujetos pasivos que realicen en el Estado miembro de consumo operaciones acogidas a este régimen especial y otras operaciones distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo.
 - Se tendrá derecho a la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo. Los sujetos pasivos establecidos en el TAI solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la ley.
 - Si España es el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas por los bienes y servicios que se entiendan realizadas en el TAI y se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, podrán deducirse a través de las declaraciones-liquidaciones conforme al régimen general del Impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial.
 - Cuando España sea el Estado miembro de consumo, la devolución de las cuotas soportadas en el TAI se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la ley.

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

D) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, redacción dada por la Disposición Adicional segunda de la Ley 26/2014, por la que se modifican las leyes del IRPF, IRNR y otras normas tributarias

Se modifica la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para incorporar en la misma el criterio de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) sobre el lugar de tributación en los siguientes casos:

- ✓ Adquisición de bienes y derechos por herencia si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la UE o del EEE, distinto de España:

Los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

- ✓ Adquisición de bienes y derechos por herencia si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma:

Los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

- ✓ Adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación:

Los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

- ✓ Adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la UE o del EEE, distinto de España, por donación:

Los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

- ✓ Adquisición de bienes muebles situados en España por donación

Los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

- ✓ Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

E) Modificación en el Impuesto sobre el Patrimonio

La Ley 26/2014, por la que se modifican las leyes del IRPF e IRNR y otras normas tributarias añade una nueva disposición adicional cuarta a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

- ✓ Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

F) 60 Recomendaciones de planificación fiscal con la reforma fiscal

Ahora que conocemos los textos definitivos de la reforma fiscal que entrará en vigor escalonadamente en 2015 y 2016, leyes 26/2014, 27/2014 y 28/2014 vamos a ver si algunas decisiones tomadas a finales de 2014 pueden rebajar la tributación de personas físicas o de entidades en 2014 y en los años siguientes.

Como es sabido, la reforma fiscal que se anunció como una reforma global del sistema tributario, es relativamente profunda en el Impuesto sobre Sociedades, y de hecho se ha publicado una nueva ley del Impuesto, se modifican bastantes aspectos del Impuesto sobre la Renta, en el IVA se aprovecha para cambiar aspectos puntuales, sobre todo para adaptar la norma legal a criterios jurisprudenciales marcados por el Tribunal de Justicia de la UE o para adaptarla a los cambios programados por las modificaciones de la Directiva y, en el resto de tributos que se tocan los cambios son mínimos. La ley que modificará la Ley General tributaria todavía se encuentra en fase de Anteproyecto, por lo que no podemos tomar decisiones basándonos en el texto que conocemos.

Es el momento para decidir si anticipamos determinadas operaciones, realizándolas hasta 31 de diciembre, o las retrasamos al año siguiente, y ello puede procurarnos un buen ahorro o nos puede ayudar a evitar posibles problemas. Solo se trata de dar algunas pautas o de realizar ciertas llamadas de atención en este sentido.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. Créditos incobrables

Si es titular de un derecho de crédito y el deudor no le paga, le interesa instar el procedimiento judicial en 2014 para ejecutar dicho crédito. De esta forma, ya en 2015 se cumplirá el plazo de un año que la norma fiscal establece para poder imputar la pérdida patrimonial correspondiente.

2. Reducción del trabajo por irregularidad

Si usted va a percibir en 2014 algún rendimiento del trabajo irregular, como un bonus, valore si le conviene no aplicar la reducción para beneficiarse en 2015 ó siguientes de la misma (al 30%), si sabe que cobrará una cantidad irregular más elevada que la que percibirá este año.

A partir de 2015 no se podrá aplicar la reducción por irregularidad si dentro de los 5 años anteriores ya la aplicó por otro rendimiento del trabajo.

Por el contrario, si el importe irregular a cobrar este año es superior a los que puede percibir en ejercicios futuros, le conviene cobrarlo ya por varios motivos: podrá aplicar la irregularidad al 40% y será así aun cuando lo perciba de forma fraccionada, siempre que el período de generación entre el número de años del fraccionamiento sea superior a 2.

Si ha generado un bonus con derecho a reducir por irregularidad en 2014 y pactó percibirlo fraccionadamente, teniendo derecho a reducirlo con la norma en vigor, le convendrá alterar el calendario de percepciones adelantando una fracción a este año para poder reducir por las siguientes.

3. Reducción por movilidad geográfica

Si usted se encuentra inscrito en la oficina de empleo y está pensando aceptar un trabajo, pero no lo tiene claro porque ello le supone trasladar su residencia a un nuevo municipio, sepa que si lo acepta

antes de 2015 podrá reducir la renta del trabajo obtenida en 2014 y 2015 en 2.652€ cada año. Si toma la opción ya en 2015 solo podrá aplicar un gasto, por este concepto, de 2.000€ en 2015 y 2016.

4. Entrega gratuita de acciones a los trabajadores

Si su empresa quiere premiarle con acciones de la misma, interesa que dichas acciones se entreguen en 2014, ya que en los años siguientes esos rendimientos del trabajo en especie dejarán de estar exentos, salvo que la oferta de acciones se haga a todos los trabajadores de la empresa en las mismas condiciones.

5. Entrega de vehículo al trabajador

Si a partir de 2015 la empresa le cede un vehículo, proponga que sea uno de los considerados eficientes energéticamente, de esta manera podrá reducir un 30% la renta en especie.

6. Alquiler de vivienda

Si tiene rentas inferiores a 24.107€ y está pensando en vivir de alquiler, sepa que si firma un contrato de arrendamiento antes de 2015 podrá reducir su factura fiscal aplicando la deducción de hasta el 10,05% del importe satisfecho en 2015 y siguientes. Si firma en fecha posterior perderá este incentivo fiscal.

7. Préstamos a una entidad vinculada

Si está vinculado a una sociedad en su condición de socio con un porcentaje inferior al 25% (naturalmente con una participación mínima del 5%), no tendrá que preocuparse de que disminuya su derecho de crédito para no tributar más por los correspondientes intereses, ya que en 2015 nada de los mismos se gravará en la renta general, dado que se incrementa, del 5 al 25%, el porcentaje mínimo de participación para considerar a un socio persona vinculada con la sociedad en la que participa.

Si su vinculación no es por relación de socio (lo es por parentesco con uno de ellos, por ser administrador, etc.), le convendrá seguramente más recibir los intereses en 2015 que en este año, ya que en aquel tendrá que computar menor cantidad de los mismos que provienen de esta cesión de capitales dentro de la base general, al pasar el porcentaje teórico de participación en la entidad del 5 al 25%.

8. Reparto de dividendos

Si usted es socio de una empresa con reservas acumuladas y tiene poder de decisión en el reparto de éstas, sería conveniente que en la entidad se tomara el acuerdo de repartir dividendos en 2014 hasta un importe de 1.500€, teniendo en cuenta que en 2015, desaparecerá la exención existente en la actualidad hasta dicho importe.

Si la cantidad anterior le parece insuficiente y quiere repartirse un importe mayor, será más conveniente esperar a 2015, porque el exceso tributará a un tipo de gravamen menor que en 2014.

9. Recupere parte del capital de una sociedad

Si es socio de una sociedad que no cotiza, y quiere retirar dinero de ésta reduciendo capital, ahora es el momento. Dicha reducción, hasta el importe del coste de la cartera, no tendrá coste tributario. Si se espera a 2015, el importe recibido será calificado como rendimientos del capital mobiliario, tributando al menos en parte por ello.

10. Distribuya la prima de emisión

Si es socio de una sociedad cuyas acciones se suscribieron con prima, y quiere retirar dinero de ésta, ahora es el momento de hacerlo sin coste tributario.

Distribuya en 2014 la prima de emisión hasta el importe del coste de su participación. De esta manera no tributará por el dinero obtenido. Si se espera a 2015 tributará en principio por los importes recibidos como rendimientos del capital mobiliario.

11. Depósitos a largo plazo

Si está pensando en realizar algún depósito, puede que le convenga esperar a 2015 o hacerlo en uno con vencimiento a primeros de año, y entonces abrir un Plan de Ahorro a Largo Plazo. De esta manera, si recupera el capital una vez transcurridos 5 años, no tributará por el rendimiento obtenido hasta la fecha del rescate.

12. Derechos de suscripción

Si tiene la opción de vender derechos de suscripción de una entidad cotizada en 2014, en 2015 o en 2016, hágalo en esos ejercicios cuando el importe obtenido no tributará, reduciendo el valor de su cartera, y no está sometido a retención.

A partir de 1 de enero de 2017 el importe obtenido por la transmisión de los derechos tributará como ganancia patrimonial y se someterá a retención.

13. Compensación por rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez que tributen como rendimiento de capital mobiliario

Si es propietario de estos productos financieros, y fueron contratados antes de 20 de enero de 2006, en caso de que los vaya a rescatar en forma de capital, convendría hacerlo en 2014. En este ejercicio todavía, según el Proyecto de ley de Presupuestos para 2015 (siempre se regula la compensación de un año en los Presupuestos del siguiente), podrá reducirse el rendimiento neto, por ejemplo, en un 75% si las primas de seguro tienen una antigüedad superior a 5 años.

De esta manera, incluso un contribuyente que llegara al marginal máximo que, en general, es del 52%, tributaría por estos rendimientos al 13%, en lugar de hacerlo al 21, 25 ó 27% como por cualquier otro rendimiento del capital mobiliario. En 2015, este rendimiento tributará a tipos del 20, 22 ó 24%.

14. Cobro de rentas irregulares del capital inmobiliario o de rendimientos de actividades económicas

Si tiene que cobrar rendimientos irregulares del capital inmobiliario como derechos de traspaso (para el propietario) de un local de negocio, indemnizaciones por daños en el inmueble, importes por la constitución o cesión de derechos de uso vitalicios, subvenciones de capital para la adquisición de elementos afectos a una actividad económica no amortizables, ayuda por cese de la actividad, premios literarios artísticos o científicos no exentos o indemnizaciones percibidas por la sustitución de derechos económicos de duración indefinida, será preferible que se cobren en 2014.

Por un lado, la reducción será del 40%, en lugar del 30%, porcentaje que se establecerá para 2015 y siguientes, y por otro en ese año y en los siguientes se limitará la base sobre la que se aplica la reducción a 300.000 euros.

15. Gastos de atenciones a clientes y proveedores

Si es titular de una actividad económica y determina el rendimiento neto de la misma por estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, y tiene que “invertir” en atenciones a clientes o a proveedores, aproveche este año para realizar estos gastos, en 2015 y siguientes su deducibilidad estará limitada al 1% del importe neto de la cifra de negocios de la empresa.

16. Aporte a su plan de pensiones

Si tiene un plan de pensiones le conviene agotar en 2014 el límite de aportación, 10.000€ ó 12.500€, dado que a partir de 2015 el importe máximo de la reducción será solo 8.000€, además de que conseguirá más ahorro en 2014 al tributar por una tarifa más elevada que en 2015. Por último, todo lo que aporte en 2014 y haya aportado en años anteriores podrá rescatarlo sin ningún problema a partir de 2025, aunque no se produzca la contingencia asegurada.

17. Rescate del plan de pensiones

Si a 31 de diciembre de 2014 es titular de un plan de pensiones y ya acaeció antes la contingencia para cobrarlo, habiendo aportado primas al mismo antes del 1 de enero de 2007, para poder rescatarlo aprovechando la reducción del 40% sobre las prestaciones correspondientes a las primas aportadas hasta 31 de diciembre de 2006, le convendrá rescatarlo en 2015 o más tarde, para aprovechar la rebaja de las tarifas, pero teniendo cuidado de no sobrepasar determinados plazos.

Si la contingencia se produjo en años anteriores a 2009, deberá rescatar el Plan, como máximo, antes del 31 de diciembre de 2016.

Si la contingencia se produjo desde 2009 a 2014, deberá rescatar el Plan, como máximo, antes del 31 de diciembre del octavo año siguiente al que se produjo la contingencia.

18. Diferimiento en la obtención de rentas

Independientemente de casos especiales, como consecuencia de que bajarán las tarifas, tanto la que grava la renta general como la del ahorro, convendrá diferir la imputación de rentas a 2015 y, más aún, a 2016.

Puede ser el caso de la obtención de intereses de depósitos, bonos o rentas de actividades económicas.

19. Exención de las ganancias patrimoniales generadas por transmisiones realizadas por mayores de 65 años

Si usted tiene más de 65 años y está pensando en vender, donar o permutar algún bien, distinto a la vivienda habitual, con plusvalía, será mejor que espere a transmitirlo en 2015. De esta manera no tributará si el importe obtenido lo reinvierte en una renta vitalicia, con un máximo de 240.000 euros.

20. Coeficientes de abatimiento

Si adquirió cualquier bien antes de 1995, sepa que si lo vende, dona o permuta antes de 2015, podrá aplicar los coeficientes de abatimiento plenamente, es decir, reducirá la plusvalía obtenida proporcionalmente hasta el 20 de enero de 2006 considerablemente o en su totalidad. A partir de 1 de enero de 2015 todo sigue igual hasta que la suma de los valores de transmisión de los elementos patrimoniales adquiridos antes de aquella fecha supere 400.000 euros.

La plusvalía proporcional a dicho exceso ya no podrá beneficiarse de los coeficientes de abatimiento que le corresponden.

Podría, por ejemplo, vender acciones que coticen, antes de 1 de enero de 2015, reduciendo la plusvalía con los coeficientes de abatimiento, sin limitación alguna, y seguidamente volver a adquirirlas, actualizando de esta manera su valor.

Podría también donar un bien inmueble antiguo y tributar atenuadamente por ello aunque el importe de la venta supere 400.000 euros. El inmueble quedará actualizado en sede del donatario y, cuando lo venda, la plusvalía no será tan elevada. Debe de tener en cuenta que el coste para el donatario de la donación dependerá del lugar en donde radique el inmueble, quedando la tributación prácticamente anulada en algunas Comunidades Autónomas y teniendo un coste muy considerable en otras. En caso de inmuebles urbanos también debe tener en cuenta el coste del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Por lo tanto, si tenemos bienes y derechos adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994 con plusvalías tácitas y cuyo valor de mercado conjunto excede de 400.000 euros, debemos de tener en cuenta esta modificación (y la que mencionamos en el punto siguiente si se trata de inmuebles) que entra en vigor a partir del 1 de enero próximo.

21. Coeficientes de corrección monetaria

Si está pensando en transmitir un inmueble, adquirido en 2012 o en años anteriores, también le interesa hacer números. A partir de 2015 a la transmisión de inmuebles no se le aplicará la corrección monetaria, aunque el tipo de gravamen en dicho año y en los siguientes será menor que el de 2014.

22. Plusvalías a corto y largo plazo

Si tiene acciones, inmuebles o cualquier otro activo que quiere vender, pero tiene que esperar por motivos fiscales más de un año, para tributar por la ganancia en la parte del ahorro en lugar de a tarifa general, sepa que ya puede transmitirlo en 2015 sin esperar a que se cumpla dicho plazo y tributar en la parte del ahorro. Esto es porque a partir de 2015 las ganancias que deriven de transmisiones tributan todas a los tipos del ahorro, sea cual sea su período de generación.

23. Deducción por inversión de beneficios

Si un autónomo es titular de una empresa de reducida dimensión y piensa invertir todo o parte de sus beneficios en elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias afectos a su actividad económica, le convendrá más hacerlo en 2014 que dejarlo para los siguientes años porque el porcentaje de deducción sobre los beneficios invertidos será del 10 ó 5% (este último porcentaje cuando haya aplicado la reducción por inicio de actividad, por mantenimiento de empleo o se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla).

Sin embargo, en 2015 y siguientes estos porcentajes se reducirán a la mitad.

24. Autónomos con micropymes

Si es autónomo y su empresa puede ser considerada micropyme (menos de 5 millones de importe neto de cifra de negocios y plantilla inferior a 25 empleados), le interesa mantener la plantilla media de 2014 al menos con el mismo número de empleados que en 2008 para poder reducir su rendimiento neto de actividades económicas un 20%. En 2015 será indiferente desde este punto de vista la dimensión de su plantilla, ya que desaparece este incentivo al empleo.

25. Disminuya la retención de servicios profesionales y de los alquileres

Si usted es un profesional y tiene que emitir facturas a final de año, podría negociar con sus clientes que se las abonen en enero de 2015, de esta manera la retención que le practicarán será del 19%, en lugar del 21% (en 2016 será del 18%). Esta misma situación se da con los arrendamientos de inmuebles, pero los tipos previstos de retención son del 20 y 19% en 2015 y 2016, respectivamente.

26. Donaciones y donativos

Si está pensando hacer un esfuerzo especial realizando donaciones a instituciones beneficiarias del mecenazgo, será mejor que lo haga en 2015 y siguientes años en los que se incrementarán los porcentajes de deducción por este concepto.

27. Régimen de impatriados

Las personas no residentes en nuestro país desde hace diez años por lo menos, si se van a desplazar de manera inminente a España para trabajar aquí, les conviene analizar el régimen especial de impatriados vigente y el aprobado en la reforma. Si se desplazan aquí antes de que termine el año, podrán optar por aplicar el régimen especial vigente en la actualidad o el que se ha aprobado para 2015 y siguientes, en cambio si el desplazamiento se produce ya en 2015, solo podrán aplicar el nuevo régimen.

28. Participaciones preferentes

Si tuvo en 2013 o en 2014 participaciones preferentes y se las canjearon por acciones, obteniendo en dicho canje un rendimiento del capital mobiliario negativo, que no ha podido compensar con rendimientos positivos de esa naturaleza, le interesará vender las acciones sin han acumulado plusvalías. Ahora ya le van a dejar compensar el rendimiento negativo con las ganancias provenientes de dicha acciones. De todas formas, dispone de cuatro años más para compensar esos rendimientos del capital mobiliario negativos con las ganancias que se produzcan al transmitir los citados valores.

29. Perceptores de pensiones procedentes del extranjero

Si percibió este tipo de retribuciones y no las declaró en período voluntario de presentación de los Impuestos sobre la Renta de años no prescritos, lo mejor es que presente las correspondientes declaraciones complementarias y no se le impondrán recargos, intereses ni sanciones por las mismas. El plazo para hacerlo, en estas ventajosas condiciones, será de 6 meses contados desde la entrada en vigor de la norma.

Asimismo se condonarán los recargos, intereses y sanciones impuestos por presentar fuera de plazo las autoliquidaciones para regularizar pensiones del extranjero, así como los que hayan adquirido firmeza, incluso los recargos del período ejecutivo.

Si las liquidaciones hubieran adquirido firmeza, el plazo para solicitar la condonación también será de 6 meses desde la entrada en vigor de esta norma.

Impuesto sobre Sociedades

30. Sociedades civiles

Si está pensando en desarrollar una actividad mercantil de manera colectiva, valore inclinarse por la forma jurídica de S.L. o S.A., ya que esas sociedades civiles pasarán, en 2016, a tributar como contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades en lugar de estar, como ahora, sometidas al régimen de atribución de rentas en el IRPF.

31. Recompra de activos vendidos con pérdidas

Si su empresa vendió un activo en 2014, a 31 de diciembre y ya han transcurrido más de 6 meses desde la fecha de venta, en caso de que esté pensando en volver a adquirirlo, no espere a 2015 para ello, si lo hace antes de final de año no deberá de revertir la pérdida originada en la venta.

Si se espera a ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015 deberá revertir la pérdida cualquiera que sea el plazo transcurrido entre la venta y la recompra.

32. Operaciones a plazo

Si su sociedad presta servicios profesionales y alguno lo va a cobrar a plazos, podría ser interesante finalizarlo a partir de 2015 y acogerse a esta regla especial de imputación. Con la norma vigente no se puede aplicar la regla especial de imputación para operaciones a plazo a las prestaciones de servicios y con la nueva sí. Además, hay que tener en cuenta otro detalle, que las rentas correspondientes a estos cobros tributarán a un tipo menor en 2015 y siguientes que en 2014.

Asimismo se puede considerar la posibilidad de pactar cobros en 2016, mejor que en 2015, de esta manera las rentas tributarán al 25%, en lugar de al 28%.

33. Arrendamiento de inmuebles

Si la entidad está buscando un local o acondicionando un inmueble para que la actividad de arrendamiento se califique como actividad económica, sepa que a partir de 2015 ya no necesitará el local, pues solo será necesario disponer de una persona con contrato laboral y a jornada completa.

A este respecto, no podemos perder de vista el criterio administrativo, que exige acreditar además una carga de trabajo mínima para la persona.

34. Deterioros de activos

Aunque siempre es recomendable revisar a fin de año el valor de sus activos, para ver si se han deteriorado, aún más en 2014. De ser así, el deterioro contable será fiscalmente deducible. Si tasa sus activos a partir de 2015 y valen menos, el deterioro contable ya no será fiscalmente deducible, por lo que habrá perdido una oportunidad de disminuir la tributación.

Solo si se trata de un elemento amortizable podrá deducirse el deterioro, pero no inmediatamente, sino en lo que le reste de vida útil.

35. Insolvencia de deudores

Apriete a su cliente que no le paga para que le satisfaga la deuda antes de 2015, de no ser así verá limitado al 60 por 100 de la base imponible de 2015 la deducción del gasto fiscal cuando el gasto contable ya sea fiscalmente deducible por el transcurso de seis meses desde el vencimiento de la obligación.

36. Transmisión entre empresas del Grupo

Si tiene activos que piensa vender a alguna empresa del grupo mercantil, distintos de participaciones en fondos propios de entidades, cuya venta generará pérdidas, podría interesarle hacerlo este año. A partir de 2015 dicha pérdida contable no será deducible hasta que no se transmita el activo a terceros, alguna de las partes intervinientes salga del grupo, se dé de baja o, si el elemento es amortizable, se irá deduciendo fiscalmente en lo que resta de vida útil.

37. Atenciones a clientes y a proveedores

Si su empresa tiene pensado realizar muchos gastos en atenciones a clientes y a proveedores, aproveche para hacerlo en 2014. A partir de 2015 la deducción de estos gastos será limitada al 1% de la cifra de negocios.

38. Transmisión de inmuebles

Si la entidad tiene intención de transmitir algún inmueble, que no esté clasificado entre las existencias, le podría convenir hacerlo antes de 2015, dado que también en el Impuesto sobre Sociedades desaparecen los coeficientes de corrección monetaria, si bien teniendo en cuenta que el tipo de gravamen de 2014 es más alto que el de los siguientes años. Asimismo, deberá considerar el grado de endeudamiento de la empresa para sopesar el importe que le supone la aplicación de la corrección monetaria.

39. Venta y compra de activos

El año 2014 es un buen momento para transmitir con plusvalía activos del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias o valores que otorguen un mínimo de participación del 5%, pues a partir de 2015 desaparece la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

De esta manera, si transmite uno de estos activos en 2014 y el importe de la venta lo invierte en adquirir otros de la misma naturaleza, en el mismo 2014 o en los 3 años posteriores a la fecha de puesta a disposición del elemento transmitido, el tipo de tributación de la renta integrada en 2014 será finalmente del 18 o del 13% (en entidades que tributen por el tipo general o el de pymes, respectivamente), en lugar del 28-25% si lo transmite en 2015-2016.

40. Reserva de capitalización

Si va a obtener beneficios en 2014, y si tiene margen en la dotación de reserva legal o estatutaria, le interesará dotar el mínimo de ambas en 2015 para ampliar la base de aplicación de la reserva de capitalización, teniendo siempre en cuenta el límite del 10% de la base imponible de 2015.

Si va a comprar acciones propias con intención de revenderlas después, la adquisición en 2014 y la venta en 2015 le reducirá la base de cálculo de la reserva de capitalización

41. Inversión de beneficios

Como también desaparece en 2015 la deducción por inversión de beneficios que pueden aplicar las entidades con importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros, 2014 es un buen año para que estas compañías anticipen inversiones con los beneficios de ese período impositivo. Son aptos para esta inversión los activos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias. Asimismo será posible constituir la correspondiente reserva indisponible con los beneficios de 2014 aunque la inversión y, por lo tanto la deducción, se realice y se aplique en 2015 ó 2016.

42. Anticipe gastos o difiera ingresos

Como el tipo de gravamen a partir de 2015 será menor, puede disminuir la factura fiscal conjunta de la compañía si rebaja los beneficios obtenidos en 2014 e incrementa en la misma medida los de 2015 y 2016.

43. Adquirir una empresa con pérdidas

Si se está planteando adquirir una sociedad que tiene bases imponibles negativas, seguramente será más fácil que pueda deducirlas si la adquisición de las participaciones se realiza antes de 2015, siempre y cuando haya desarrollado una actividad económica en los 6 meses anteriores a la adquisición. Si se espera a 2015, es muy probable que no pueda compensar todas las bases imponibles negativas de la entidad adquirida, ya que se endurecen los requisitos para la compensación.

44. Reparto de dividendos

Si su empresa española tiene una participación inferior al 5% en el capital de otra radicada aquí, y un precio de adquisición de esa cartera inferior a 20 millones de euros, le convendrá que en 2014 le repartan dividendos pues podrá aplicar la deducción por doble imposición al 50%. Si se espera a recibir los dividendos en 2015 tributará por toda la renta, al desaparecer la deducción por doble imposición para porcentajes inferiores al 5%.

45. Reparto de dividendos si el valor de adquisición de la participación supera 20 millones de euros

Si participa en una entidad residente o no residente en un porcentaje inferior al 5% y el valor de adquisición de la participación es mayor de 20 millones de euros, le interesará más que le reparta los dividendos en 2015 que en 2014 porque podrá beneficiarse de la exención de los mismos (si se cumplen el resto de requisitos) y, en cambio, si el reparto se efectúa en 2014 no podrá gozar de la exención si se trata de una no residente y, si se la participada es residente, solo tendrá derecho a una deducción del 50% de la cuota originada por esa percepción.

46. Venta de participaciones de empresas españolas

Si está pensando en deshacer posiciones en inversiones en entidades españolas y tiene más de un 5% de participación, le puede interesar vender a partir de 2015. Esto es así porque si vende en 2014 tributará plenamente por la plusvalía tácita que se generó durante la tenencia de la participación. Sin embargo, a partir de 2015 se dejará exenta toda la ganancia obtenida.

47. Régimen especial de reestructuración empresarial

Si se pretende reestructurar la empresa, acogiéndose al régimen de diferimiento, será mejor esperar ya a 2015, cuando se aplicará este régimen salvo que se opte por no hacerlo.

48. Constituya la sociedad a partir de 2015 si espera obtener beneficios superiores a 300.000€

Si constituye una empresa con actividad económica en 2014, de la que espera obtener beneficios, tributará (en el primer ejercicio en el que obtenga beneficios y en el siguiente) a un 15% por los primeros 300.000€ de base imponible y al 20% por el resto. Sin embargo, si se crea a partir de 2015 tributará por toda la base imponible obtenida al 15%, pudiendo conseguir de esta forma cierto ahorro impositivo.

49. Adquisición de bienes de escaso valor

Si es empresa de reducida dimensión y va a comprar bienes de inmovilizado de escaso valor (amortizables por entero cuando se compran), aproveche a adquirir los que tengan un valor unitario entre 300 y 600 euros en ejercicios iniciados en 2014, con un máximo anual de 12.000 euros, ya que el valor unitario permitido en 2015 se reduce a 300 euros, si bien el límite anual se amplía a 25.000 euros.

50. Gastos con personas vinculadas que tributen como ingreso a un nominal inferior al 10%

Si se tiene que afrontar un gasto que suponga un ingreso para una entidad vinculada, y por la diferente calificación de la operación la renta en la que percibe la contraprestación está sometida a un tipo nominal inferior al 10%, convendría que se hiciera en 2014, ya que en 2015 y siguientes dicho gasto no será deducible.

51. Aproveche el último año para aplicar determinadas deducciones

Es el caso de las deducciones medioambientales y la de fomento de las TIC's. Los importes pendientes de deducir por insuficiencia de cuota se podrán deducir también en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015 y siguientes.

52. Retribuciones a administradores por contratos de alta dirección

Si los estatutos de su empresa establecen que el cargo de administrador es gratuito, pero remunera a algunos de los consejeros por contrato de alta dirección, con la norma actual, para deducir esas retribuciones debería modificar Estatutos y considerar remunerado el cargo de administrador.

Según la nueva redacción ya no tendrá que realizar la modificación estatutaria.

53. Operaciones socio-sociedad

Si el porcentaje de participación que tiene en una sociedad es del 5% o superior, pero no llega al 25% y va a realizar alguna transacción con la entidad que le plantea problemas por su valoración, si se espera a 2015 dicha operación no se va a considerar vinculada desde el punto de vista fiscal y no tendrá problemas con la valoración de la misma.

De todas formas, aunque la operación no siga ese régimen y, por lo tanto, no tenga que cumplir con las obligaciones de documentación, no puede obviarse la normativa mercantil en ningún caso.

54. Bases imponibles negativas y deducciones por incentivos pendientes

Como en 2015 el tipo general pasará a ser del 28% y en 2016 del 25%, en lugar del vigente del 30%, en principio interesará agotar en 2014 la posibilidad de compensar bases negativas de ejercicios anteriores, porque cada 100 euros de base compensada rebajará en 30 euros la cuota a pagar, mientras que en 2015 y 2016 la rebaja será de solo 28 ó 25 euros respectivamente, aparte del efecto financiero que también juega a favor de la compensación en 2014.

No obstante, si existe riesgo de perder la posibilidad de deducir importes de deducciones por los límites máximos de 15 ó de 18 años, será preferible compensar menos bases negativas porque el plazo de compensación pasará a ser indefinido, y optar por la aplicación de las deducciones pendientes.

55. Deducciones por I+D+i

Si su empresa va a acometer proyectos de I+D o de innovación consistentes en los nuevos conceptos aceptados por la reforma, como son la configuración de software avanzado mediante “interfaces y aplicaciones” (I+D) o demostraciones iniciales relacionadas con la animación y los videojuegos, le interesará realizar los gastos ya en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, porque dichos conceptos darán derecho a la deducción y en 2014 no.

56. Deducción por producciones cinematográficas extranjeras y por producción y exhibición de espectáculos

Las inversiones y gastos por estos conceptos, para que tengan derecho a las nuevas deducciones, deberán realizarse en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, en lugar de hacerlo en 2014.

Impuesto sobre el Valor Añadido

57. Transmisión de inmuebles

Si usted se encuentra en prorrata y tiene que pagar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas por la compra de un inmueble porque la norma prohíbe la renuncia a la exención del IVA, espere a 2015 para adquirirlo. En este año el vendedor ya podrá efectuar la renuncia y el comprador deducirse la parte correspondiente de la cuota que le repercute.

58. Escritura pública de préstamos o compraventa de acciones

Como a partir de 2015 los notarios se verán obligados a repercutir el IVA, cuando intervengan en operaciones de constitución de préstamos, compraventa de acciones, etc., es recomendable que, si tiene que escriturar algún tipo de operación financiera, lo haga antes de que finalice el año para ahorrarse el 21% de la prestación del servicio, ya que dichos servicios dejarán de estar exentos.

59. Equipos médicos

Si su empresa tiene que adquirir equipos médicos, aparatos y demás instrumental, que no estén relacionados en el apartado octavo del anexo de la ley reguladora de este impuesto, y por dedicarse a prestar servicios sanitarios está exenta, le convendrá adquirirlos en 2014 en que soportará por ellos el tipo reducido. En 2015 ya deberá pagar el general.

60. Adquisición de productos electrónicos por Internet

Si usted es un particular, establecido en el territorio de aplicación del IVA y es de los que le gusta adquirir productos electrónicos por Internet, como por ejemplo, e-books, cursos a distancia, suministro de música, películas o juegos, sepa que a partir de 2015 el tipo de IVA que se aplicará será el 21% (vigente en nuestro territorio), por lo que podrá incrementar el precio final del producto, por no gravarse al tipo establecido en el Estado miembro del prestador del servicio que ahora puede que sea inferior.

III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA. NOVEDADES

Graduación de la sanción impuesta por falta de atención al requerimiento solicitando información tributaria cuando no se conoce el importe de las operaciones.

El Equipo Central de Información, dependiente de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, realizó un requerimiento de obtención de información con trascendencia tributaria a una entidad en relación con las operaciones comerciales, económicas y/o financieras realizadas con otra, durante los ejercicios 2006 a 2009, ambos incluidos.

Transcurrido el plazo establecido se volvieron a realizar otras dos notificaciones, sin obtener respuesta alguna a los citados requerimientos.

A resultas de estos hechos, se inicia un expediente sancionador por infracción tributaria tipificada en el artículo 203 LGT, notificándose al interesado propuesta de imposición de sanción y puesta de manifiesto del expediente, y concediéndose un plazo de 15 días para presentación de alegaciones.

Transcurrido el plazo establecido, la ONIF dicta Acuerdo de imposición de sanción, por lo que se aprecia el concurso de, al menos, negligencia simple. La sanción impuesta y notificada al interesado ascendió a 400.000 euros, cuantía máxima prevista.

El contribuyente procedió con posterioridad a aportar la información solicitada y, frente a dicho Acuerdo de sanción, interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC.

El TEAC en relación con la alegación del contribuyente de que no se motiva la graduación de la sanción, se remite al criterio expresado por el Tribunal Supremo que sienta el criterio de que para poder cuantificar la sanción debe motivarse suficientemente el importe o cuantificación de las operaciones respecto de las que versa el requerimiento y, si eso no se hace en el propio expediente sancionador, deberá operar el límite mínimo de sanción.

Por ello, se anula la sanción impuesta y se ordena su sustitución por otra por importe de 10.000 euros.

T.E.A.C. Resolución 3398/2012 del 5 de junio de 2014

Deducción, en el IRPF, por rehabilitación de vivienda habitual

En la presente resolución se analiza si la aplicación de la deducción por las cantidades destinadas a la rehabilitación de vivienda exige que las obras se realicen sobre una vivienda que tenga el carácter de habitual en el momento de realizarse dichas obras.

En este sentido, y ante la postura del TEAR que entiende aplicable la deducción aunque la vivienda no tenga el carácter de habitual mientras se realizan las obras, se interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando que de la normativa del IRPF se deduce que para la rehabilitación, igual que para el caso de ampliación de vivienda, no se establece plazo en el que las obras hubieran de finalizar, de lo que se desprende que este tipo de actuaciones se deben realizar en una vivienda que ya goza del carácter de habitual, pues lo contrario equivaldría a reconocer al obligado tributario un derecho a practicar la deducción sin límite temporal alguno, siendo esta la interpretación también de la Dirección General de Tributos.

Sin embargo, el TEAC apoya la postura del TEAR con los siguientes fundamentos: se genera el derecho a la deducción cuando se satisfacen cantidades para la rehabilitación de una vivienda, que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente y, para que sea considerada como tal, debe de ser rehabilitada de manera permanente desde la adquisición de la misma o desde la terminación de las obras de rehabilitación. Con este último requisito se consigue consolidar las deducciones aplicadas antes de que la vivienda pudiera ser habitada, durante las obras de rehabilitación en este caso.

En definitiva, se permite a los obligados tributarios una doble posibilidad en el caso de rehabilitación, esto es: obras de rehabilitación que se realizan sobre una vivienda que al inicio de las mismas ya es la

residencia habitual del contribuyente, o sobre una vivienda que, al inicio de las mismas, no es su residencia habitual, pero que una vez realizadas, constituirá su residencia habitual.

T.E.A.C. Resolución N° 5545/2013, de 3 de julio de 2014

Insuficiente contenido del escrito de demanda.

Lo que en este caso se cuestiona es la falta de argumentación en el capítulo de fundamentos jurídicos para justificar su pretensión.

El recurrente, en el escrito de demanda, tras detallar los hitos temporales de la cuestión planteada, se limita a afirmar que se dan por reproducidas las alegaciones Primera a Cuarta de las presentadas en el recurso de alzada referidas a: duración de las actuaciones inspectoras, improcedente sometimiento al régimen de transparencia fiscal, aplicación del tipo impositivo del 30% para las empresas de reducida dimensión y deducibilidad fiscal de gastos de primer establecimiento.

El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda plantea la procedencia de su desestimación al tratarse de un escrito vacío de contenido, puesto que no se critica la resolución del TEAC recurrida y se limita a remitirse a los argumentos que se hicieron valer en la vía económico-administrativa.

El Tribunal admite esta alegación porque corresponde al demandante consignar en el escrito rector, con la debida separación, los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones, alegando en su apoyo los fundamentos que tenga por pertinentes. El demandante debe hacer explícitas las razones que, a su juicio, vician el acto o la disposición emanada de la Administración y que cimientan su pretensión anulatoria. No basta que se remita a los argumentos entonces expuestos o se limite a reproducirlos, sino que resulta imprescindible un análisis crítico de los fundamentos empleados por la Administración en el pronunciamiento que representa su última palabra en respuesta a los argumentos aducidos por el administrado.

Por todo ello, el Tribunal desestima íntegramente la demanda.

Audiencia Nacional, Sentencia 2671/2014 del 18 de junio de 2014. Recurso 307/2011.

Reinversión, en el Impuesto sobre Sociedades, de plusvalía por venta de inmuebles. Comprobación de las operaciones realizadas en un ejercicio prescrito.

El fondo del asunto que se juzga es la impugnación por parte del demandante de la resolución dictada por el TEAC en la que no admite el diferimiento por reinversión de la plusvalía obtenida por la venta de unos inmuebles, que la Inspección califica como existencias y no como inmovilizado material, teniendo en cuenta que la venta se realizó en un ejercicio que al inicio de las actuaciones estaba prescrito.

La entidad recurrente fundamenta su impugnación en la imposibilidad de comprobar una operación realizada en un ejercicio prescrito, recalificando los inmuebles transmitidos de inmovilizado a existencias.

El Tribunal entiende que no cabe que la Administración, al comprobar un ejercicio no prescrito, altere el régimen jurídico que ha ganado firmeza en un ejercicio anterior por efecto de la prescripción, pues la procedencia del beneficio aplicado por el contribuyente resulta inamovible, a salvo la eventual comprobación de la adecuada reinversión de los beneficios diferidos en su día.

Audiencia Nacional, Sentencia 2195/2014 de fecha 22 de mayo de 2014. Recurso n° 282/2011

Aplicación, en el IVA, de exenciones a la venta de una tarjeta descuento

En síntesis, la presente sentencia viene a establecer el criterio de que la venta de una tarjeta descuento no constituye una operación relativa a demás títulos valores u otros efectos comerciales y, por lo tanto, no le es aplicable la exención en el IVA.

El caso, en particular, se refiere al supuesto en el que una sociedad neerlandesa emite y vende a los consumidores una tarjeta que permite disfrutar de condiciones privilegiadas en las compras que realizan en determinados comercios adheridos. Para obtener dicha tarjeta se debe pagar una cuota en dinero y, a cambio, se obtienen descuentos o unidades adicionales durante el periodo de validez, sin que la misma se pueda canjear por dinero o bienes

Inspeccionada la sociedad por la Hacienda holandesa, esta concluye que la exención aplicada a las operaciones realizadas por esta sociedad es errónea y por lo tanto la venta de tarjetas queda sujeta y no exenta al IVA.

La sociedad interpone recurso contra la interpretación de la Administración Tributaria, el cual finalmente llega al TJUE como cuestión prejudicial, que se puede resumir en si la venta de una tarjeta descuento con las características descritas puede considerarse como una operación relativa a demás títulos valores u otros efectos comerciales y como tal, quedar amparada por la exención recogida en la Sexta Directiva art.13 B. d).

Al analizar el funcionamiento de la tarjeta el Tribunal llega a la conclusión de que la misma no constituye un medio de pago.

Por otra parte, como la tarjeta carece de valor nominal y no puede canjearse por bienes en las empresas adheridas, no se trata de operaciones financieras, por ello, no se les puede aplicar la exención correspondiente. Tampoco se puede entender que sea un título valor ni un efecto comercial, porque no es un medio de pago.

Por consiguiente, y considerando que las exenciones deben interpretarse de forma restrictiva, el Tribunal concluye que su venta está sujeta y no exenta

Tribunal de Justicia Unión Europea, asunto C-461/12 de 12 de junio de 2014

Impuesto sobre bienes inmuebles y valoraciones catastrales. Los suelos urbanizables sin Plan Parcial tienen la consideración de rústicos a efectos catastrales

El recurso de casación en interés de ley lo interpone la Abogacía del Estado, contra una sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura, estimando un recurso interpuesto contra una resolución del TEAR de Extremadura. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura interpretó el artículo art. 7.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (TRLCI, en adelante), en el sentido de que sólo pueden considerarse urbanos a efectos catastrales los inmuebles considerados en el Plan General como urbanizables cuando hayan sido objeto de ordenación detallada.

La Abogacía del Estado mantiene que la doctrina que sienta la sentencia dictada en instancia es gravemente dañosa para el interés general y además es errónea y no ajustada a Derecho. Se advierte que la aplicación de esta doctrina pondría en cuestión la aplicación de las ponencias de valores, basadas en considerar como suelo de naturaleza urbana, a efectos catastrales, todos los terrenos clasificados como urbanizables delimitados o sectorizados, aun cuando no hubiesen sido objeto de ordenación detallada.

La sentencia del TS, después de analizar la evolución de la legislación reguladora del IBI y del Catastro Inmobiliario y la relación existente entre los valores contenidos en la legislación urbanística y los catastrales, entra a interpretar el artículo 7.2.d) del TRLCI -tras la modificación introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre-, referido a la valoración catastral de los suelos susceptibles de ser urbanizados.

El Tribunal concluye que "... el legislador catastral quiso diferenciar entre suelo de expansión inmediata donde el plan delimita y programa actuaciones sin necesidad de posteriores tramites de ordenación, de aquel otro que, aunque sectorizado carece de tal programación y cuyo desarrollo urbanístico queda pospuesto para el futuro, por lo que a efectos catastrales sólo pueden considerarse suelos de naturaleza urbana el suelo urbanizable sectorizado ordenado así como el suelo sectorizado no ordenado a partir del

momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes de ese momento el suelo tendrá, como dice la sentencia recurrida, el carácter de rústico”

En suma, lo que determina que un suelo deba considerarse urbanizado a efectos de valoración catastral es que esté clasificado como suelo urbanizable y cuente con una ordenación detallada que habilite la transformación urbanística. De manera que mientras estos suelos urbanizables no cuenten con una ordenación detallada tendrán la consideración de suelo rural y deberán ser valorados como tales a efectos catastrales.

Para finalizar, conviene hacer notar que la sentencia recuerda que para calcular el valor catastral se debe tomar como referencia el valor de mercado, sin que aquel pueda superar a éste. Y advierte que si las ponencias de valores no reconocen la situación urbanística puede darse el caso de suelos urbanizables con valores superiores a los de mercado, con lo que se infringiría el principio de capacidad económica al gravarse una riqueza ficticia.

Tribunal Supremo. Sentencia 2159/2014 de 30 de mayo de 2014, N° rec. 2362/2013

IV. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

Diciembre

Diciembre

Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado	Domingo
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30	31				

Enero 2015

Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado	Domingo
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

Hasta el 1

Modelos

IVA

- Solicitud de inscripción/baja. Registro de devolución mensual 038
- Solicitud aplicación régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2015 sin modelo

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

- Año 2013. Autoliquidación 583

Hasta el 22

Modelos

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Noviembre 2014. Grandes empresas 111,115,117,123,124,126,128, 230

Pagos fraccionados sociedades y establecimientos permanentes de no residentes

- Ejercicio en curso:
 - Régimen general 202
 - Régimen de consolidación fiscal (grupos fiscales) 222

IVA

- Noviembre 2014. Autoliquidación 303
- Noviembre 2014. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Noviembre 2014. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones 340
- Noviembre 2014. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Noviembre 2014. Grupo de entidades, modelo agregado 353
- Noviembre 2014. Operaciones asimiladas a las importaciones 380

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

- Noviembre 2014 430

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

- Septiembre 2014. Grandes empresas (*) 553,554,555,556,557,558
- Septiembre 2014. Grandes empresas 561,562,563
- Noviembre 2014. Grandes empresas 560
- Noviembre 2014 568,581
- Noviembre 2014 (*) 570,580

(*) Los destinatarios registrados, destinatarios registrados ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados (grandes empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510

Hasta el 31

Modelos

RENTA

- Renuncia o revocación estimación directa simplificada y estimación objetiva para 2015 y sucesivos 038/037

IVA

- Renuncia o revocación regímenes simplificado y agricultura, ganadería y pesca para 2015 y sucesivos 038/037
- Opción o renuncia al régimen de criterio de caja para 2015 038/037
- Opción o revocación por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global en el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección para 2015 y sucesivos 038
- Opción o revocación por la determinación global de la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes para 2015 y sucesivos 038
- Opción tributación en destino ventas a distancia a otros países de la Unión Europea para 2015 y 2016 038
- Renuncia al régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2015 sin modelo
- Comunicación de alta en el régimen especial del grupo de entidades 039
- Opción o renuncia por la modalidad avanzada del régimen especial del grupo de entidades 039
- Comunicación anual relativa al régimen especial del grupo de entidades 039