

Proyectos de Ley para la Reforma del Sistema Tributario Español

La presente Nota Informativa tiene por objeto resumir las modificaciones más relevantes incluidas en la reforma tributaria, en concreto, en los tres proyectos de Ley aprobados por el Congreso de los Diputados el jueves 20 de noviembre de 2014 y publicados en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 27 de noviembre de 2014.

Tal y como se pone de manifiesto en la Exposición de Motivos de los distintos proyectos de Ley, la reforma tributaria se ha llevado a cabo con el fin de adaptar el sistema tributario español a la normativa comunitaria, potenciar la lucha contra el fraude fiscal, crear un marco jurídico más seguro y potenciar la estabilidad de los recursos tributarios. En consonancia con dichos objetivos, se han aprobado los siguientes proyectos de Ley que analizamos a continuación:

- Proyecto de Ley por el que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“LIRPF”), 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 (“LIRNR”), y otras normas tributarias.
- Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”).
- Proyecto de Ley por el que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (“LIVA”), 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 (“LIIEE”), 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 (“Ley 16/2013”).

En relación con la reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”), la misma ha quedado aplazada, previsiblemente hasta mayo.

En la medida en que los mencionados textos han sido publicados hoy por el Congreso de los Diputados, en la presente nota nos referiremos a ellos como proyectos de Ley por no disponer de información acerca de su nomenclatura y numeración exacta a efectos de su incorporación al ordenamiento jurídico. En todo caso, el único trámite pendiente para su incorporación al mismo es su publicación en el Boletín Oficial del Estado, por lo que los textos aprobados por el Congreso de los Diputados, y a los que nos referimos en la presente nota, son los textos definitivos.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”)

El Proyecto de Ley del IRPF y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (“IRNR”) y otras normas tributarias (“Proyecto IRPF”) contiene numerosas modificaciones a la vigente LIRPF. Con esta reforma, el Proyecto IRPF pretende un avance en términos de eficiencia, equidad y neutralidad, sin dejar de atender al principio de autosuficiencia, si bien, como la propia Exposición de Motivos destaca, se mantiene la estructura básica del impuesto.

Resumimos a continuación las modificaciones más relevantes:

- (i) Se precisa que no tendrán la consideración de contribuyentes a efectos del IRPF las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades (“IS”).
- (ii) En relación con las rentas exentas:
 - Se limita la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador a 180.000 euros. Dicha limitación no resultará de aplicación a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014. Asimismo, tampoco será de aplicación a las indemnizaciones por los despidos derivados de un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo comunicado a la autoridad laboral, con anterioridad a dicha fecha.
 - Se introduce una nueva exención para los rendimientos de capital mobiliario (“RCM”) derivados de los Planes de Ahorro a Largo Plazo (“PALP”), nueva figura que se introduce mediante el Proyecto IRPF.

Mediante Disposición Adicional se regulan los PALP, que se configuran como contratos celebrados entre el contribuyente y una entidad aseguradora o de crédito que cumplan los siguientes requisitos: (i) los recursos aportados al PALP deben instrumentarse bien a través de Seguros Individuales de Vida a Largo Plazo (“SIALP”)¹ o bien mediante las Cuentas Individuales de Ahorro a Largo Plazo (“CIALP”)². (ii) cada contribuyente sólo

¹ Se configuran como seguros individuales de vida distintos de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social que no cubran contingencias distintas de supervivencia o fallecimiento, en los que el propio contribuyente sea el contratante, asegurado y beneficiario salvo en caso de fallecimiento. La naturaleza del seguro y las siglas SIALP debe constar expresamente en el contrato.

² Se configuran como contratos celebrados con una entidad de crédito, pudiendo constituirse con cargo a la cuenta uno o varios depósitos financieros así como determinados contratos financieros. Dichos depósitos y contratos financieros deberán contratarse por el contribuyente con la misma entidad de crédito en la que se haya abierto la CIALP. Los rendimientos generados se integrarán en la misma y no se computarán dentro del límite de 5.000 euros. La naturaleza de la cuenta y las siglas CIALP debe constar expresamente en el contrato.

podrá ser titular de forma simultánea de un PALP, (iii) la apertura del PALP se producirá en el momento en que se satisfaga la primera prima o se deposite la primera cuantía, mientras que la extinción se producirá cuando el contribuyente efectúe cualquier disposición³ o incumpla el límite de las aportaciones, (iv) el límite máximo de las aportaciones no podrá ser superior a 5.000 euros anuales, (v) la disposición únicamente podrá realizarse en forma de capital, por el importe total del mismo, sin ser posibles las disposiciones parciales⁴ y (vi) en caso de que el contribuyente haga alguna disposición de capital antes del plazo de cinco años, o la aportación anual supere los 5.000 euros, dichas cuantías estarán sometidas a una retención del 19%.

Los RCM negativos que, en su caso, se obtengan durante la vigencia del PALP, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del mismo, se imputarán al período impositivo en que se produzca dicha extinción y únicamente en la parte del importe total de dichos rendimientos negativos que exceda de la suma de los rendimientos del mismo Plan a los que hubiera resultado de aplicación la exención.

- Se añade un nuevo supuesto de exención en relación con las becas concedidas por fundaciones bancarias.
 - Se elimina la exención de 1.500 euros relativa a los dividendos y participaciones en beneficios.
- (iii) Para la atribución de los rendimientos de capital y de las ganancias patrimoniales (“GGPP”), se elimina la remisión a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (“LIP”) a los efectos de determinar los titulares de los correspondientes activos y se especifica que la atribución se realizará según las normas de titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas existentes. En concreto, se señala que serán de aplicación las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial y las disposiciones civiles para las relaciones patrimoniales entre los miembros familiares. La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación. Se indica asimismo que si la titularidad no resultara acreditada, la Administración podrá considerar como titular a quien conste como tal en un registro fiscal o público.

³ No tendrá la consideración de disposición en el SIALP cuando llegada la fecha de vencimiento, la entidad aseguradora destine el importe íntegro a un nuevo SIALP. A estos efectos, las cantidades transferidas no se computa a efectos del límite de 5.000 euros y mantendrán la antigüedad a efectos de la exención del artículo 7.º de la LIRPF.

⁴ La entidad aseguradora o, en su caso, la entidad de crédito, tiene la obligación de garantizar al contribuyente la percepción al vencimiento del seguro individual de vida o al vencimiento de cada depósito o contrato financiero de, al menos, un capital equivalente al 85% de la suma de las primas satisfechas o de las aportaciones efectuadas al depósito o al contrato financiero. Si dicha garantía es inferior al 100%, el producto financiero contratado deberá tener un vencimiento de, al menos, un año.

(iv) En materia de imputación temporal se introducen nuevas reglas relativas a:

- Las GGPP derivadas de ayudas públicas, estableciendo que se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar su cobro (sin perjuicio de las reglas especiales en esta materia).
- Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados, estableciendo que se imputarán al periodo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - o Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación homologable a los que se refiere la Ley Concursal o en un acuerdo extrajudicial a los que se refiere la mencionada Ley.
 - o Que, encontrándose el deudor en concurso, adquiera eficacia el convenio por el que se acuerde una quita o que el concurso termine sin que se haya pagado el crédito (salvo que el concurso termine por determinadas causas).
 - o Que transcurra un año desde el inicio del procedimiento judicial (distinto al del concurso) que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho. Mediante Disposición Adicional, se establece que la pérdida patrimonial derivada de estos créditos solamente será aplicable si el plazo del año finaliza a partir de 1 de enero de 2015.

Si posteriormente el crédito se cobrara, se imputará una GGPP al periodo en que dicho cobro se produzca.

(v) Por lo que a los rendimientos del trabajo (“RT”) se refiere:

- Se establece que, en las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones, será obligatoria la imputación fiscal de la parte de la prima correspondiente al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad cuando los contratos de seguro cubran conjuntamente contingencias de jubilación y fallecimiento o incapacidad (actualmente tal imputación no es obligatoria) y siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales.
- Se minora el porcentaje de reducción de los rendimientos con periodo de generación superior a dos años o notoriamente irregulares del 40% al 30%. En el caso de la extinción de la relación laboral, se entenderá que el período de generación de la indemnización a que dé lugar dicha extinción se computará como el número de años en que el trabajador haya prestado servicios en la empresa. Se incorpora la exigencia de que la imputación se produzca en un único periodo impositivo (con la excepción de las indemnizaciones por extinción de la relación laboral para las que sí se mantiene la previsión del cobro fraccionado). Y por lo que a los rendimientos con periodo de

generación superior a dos años se refiere, se excluye la aplicación de la reducción cuando en los cinco años anteriores a la percepción de los mismos, el contribuyente hubiera aplicado la reducción a otros rendimientos generados en más de dos años. Se elimina la regulación específica sobre rendimientos derivados de opciones de compra sobre acciones o participaciones.

No obstante, se establece el siguiente régimen transitorio:

- Se mantiene que el límite de la reducción del 30% (antes 40%) no se aplicará a RT que deriven de extinciones de la relación laboral producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013.
 - Se prevé que a los RT procedentes de indemnizaciones derivadas de extinciones de la relación laboral anteriores a 1 de agosto de 2014 les resulte aplicable la reducción cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.
 - Se prevé que a los RT distintos de las indemnizaciones por extinción de la relación laboral o mercantil que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 y que tuvieran derecho a la aplicación de la reducción, les seguirá aplicando la misma a cada una de las fracciones a percibir a partir de 1 de enero de 2015 si el cociente entre el periodo de generación y el número de periodos impositivos de fraccionamiento es superior a dos.
Si las rentas no hubieran empezado a percibirse antes del 1 de enero de 2015, se prevé que la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada en un único periodo impositivo no alterará el inicio del periodo de generación del rendimiento.
 - Se prevé que a los RT que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015 y que se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, les resulte de aplicación la reducción aun cuando en el plazo de los cinco años anteriores se hubieran obtenido por el contribuyente otros rendimientos con derecho a la reducción. En tal caso, será de aplicación el límite vigente a 31 de diciembre de 2014.
- Se minora también del 40% al 30% la reducción aplicable a las prestaciones del artículo 17.2.a.1 y 17.2.a.2 de la LIRPF percibidas en forma de capital.
 - Se incluyen como nuevo gasto deducible 2.000 euros anuales. Este importe se incrementa en los siguientes casos:
 - Para los contribuyentes desempleados inscritos en las oficinas de empleo que acepten trabajos que exijan su traslado de residencia, se incrementa en 2.000

euros adicionales tanto en el periodo de cambio de residencia como en el siguiente. Transitoriamente, se prevé que si el contribuyente hubiera tenido derecho a aplicar en 2014 la reducción en concepto de movilidad geográfica por haber aceptado en dicho ejercicio un puesto de trabajo, y continuase en dicho puesto, podrá aplicar la reducción vigente a 31 de diciembre de 2014 en lugar de la reducción mencionada.

- o Para las personas con discapacidad que obtengan rendimientos como trabajadores activos, se incrementa en 3.500 euros anuales.
- o Para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos necesitan ayuda de terceras personas, tienen movilidad reducida o una discapacidad igual o superior al 65%, se incrementa en 7.750 euros anuales.

Estos gastos deducibles tienen como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en el artículo 19.2 de la LIRPF.

- Se modifican las reducciones por obtención de RT, limitándolas a contribuyentes con rendimientos netos inferiores a 14.450 euros y con rentas no exentas distintas a las del trabajo inferiores o iguales a 6.500 euros.
- Por lo que a las retribuciones en especie se refiere:
 - o Se restringe la aplicación de la exención de hasta 12.000 euros relativa a la entrega de acciones o participaciones de manera gratuita o por precio inferior al de mercado a los trabajadores al introducir la exigencia de que dicha entrega se realice a todos los trabajadores en activo de la empresa, grupo o subgrupos de empresas en las mismas condiciones. Según se indica en la propia Exposición de Motivos del Proyecto IRPF, esta modificación trata de evitar que sea una fórmula fundamentalmente utilizada para retribuir a los trabajadores de mayor renta.
 - o En la utilización de vivienda propiedad del pagador, se modifica el criterio para la aplicación del porcentaje del 5% del valor catastral para la valoración de la retribución y la base de cálculo en ausencia de valor catastral.
 - o En la utilización o entrega de automóviles, se introduce una reducción de hasta el 30% en la valoración resultante de las reglas aplicables si se trata de vehículos considerados eficientes energéticamente (según se determine reglamentariamente).

(vi) En relación con los rendimientos del capital inmobiliario (“RCI”):

- Se elimina la reducción del 100% prevista para arrendatarios entre 18 y 30 años y determinado nivel de rendimientos.

- Al igual que en los RT, se minora el porcentaje de reducción de los rendimientos con periodo de generación superior a dos años o notoriamente irregulares del 40% al 30%, incorporándose la exigencia de que la imputación se produzca en un único periodo impositivo. Además, se limita a 300.000 euros la cuantía del rendimiento neto sobre la que puede aplicarse esta reducción.

(vii) Por lo que respecta a los RCM:

- Se establece una nueva regla para la distribución de prima de emisión de entidades no cotizadas con la finalidad de que la parte de la misma que corresponda a reservas generadas por la entidad durante el tiempo de tenencia de la participación tribute de forma análoga a como correspondería si se hubieran repartido directamente tales reservas.

Cuando por aplicación de lo anterior, la distribución de la prima de emisión hubiera determinado el cómputo como RCM de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos y, con posterioridad, el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la distribución de la prima de emisión, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los RCM previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas.

- Se especifica que, en el caso de percepción de capitales diferidos, si el contrato de seguro combina la contingencia de supervivencia con las de fallecimiento o incapacidad y el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia, podrá detrarse la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta el momento, siempre que durante toda la vigencia del contrato, el capital en riesgo sea igual o inferior al 5% de la provisión matemática.
- Se señala que en las transmisiones lucrativas *inter vivos* no se computará el RCM negativo derivado de las transmisiones de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. Es decir, se adapta a RCM la regla de la no deducibilidad de las pérdidas patrimoniales derivadas de donaciones.
- Al igual que en los RCI, se minora el porcentaje de reducción de los rendimientos con periodo de generación superior a dos años o notoriamente irregulares del 40% al 30%, incorporándose la exigencia de que la imputación se produzca en un único periodo impositivo. Además, se limita a 300.000 euros la cuantía del rendimiento neto sobre la que puede aplicarse esta reducción.

(viii) En materia de rendimientos derivados de actividades económicas (“RAE”):

- Para que los RAE obtenidos a través de una entidad participada por el contribuyente y derivados de actividades profesionales (según lo definido a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas (“IAE”)) tengan tal consideración, se incorpora la exigencia de que el contribuyente esté dado de alta en el régimen de autónomos o mutualidad de previsión social alternativa.
- A los efectos de apreciar RAE en los arrendamientos de inmuebles, se elimina el requisito de disponer de local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- En el régimen de estimación directa:
 - o Se modifica el límite máximo de gasto deducible por cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro que actúen como alternativa al régimen especial de autónomos (de 4.500 euros anuales al límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en el citado régimen especial).
 - o Se limita a 2.000 euros anuales el importe de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación en el régimen de estimación directa simplificada.
 - o Se elimina la referencia a que no resultará de aplicación lo previsto en el artículo 14.1.k de la LIS (es decir, se limita la posibilidad de que las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (“EP”), excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad, sean deducibles).
- En el régimen de estimación objetiva:
 - o Se minora el importe máximo del volumen de rendimientos íntegros de actividades económicas para poder acogerse a este régimen:
 - Para actividades agrícolas, ganaderas y forestales, de 300.000 euros a 250.000 euros.
 - Para el resto de actividades económicas, de 450.000 euros a 150.000 euros. Se prevé que no podrá aplicarse el método de estimación objetiva cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional supere los 75.000 euros anuales.
 - o Se reduce de 300.000 euros a 150.000 euros el importe máximo del volumen de las compras en bienes y servicios para poder acogerse a este régimen.
 - o Se elimina la previsión específica respecto de contribuyentes que obtienen RAE y están sujetos a la retención del 1%.

- Al igual que en los RCI y RCM, se minora el porcentaje de reducción de los rendimientos con periodo de generación superior a dos años o notoriamente irregulares del 40% al 30%, incorporándose la exigencia de que la imputación se produzca en un único periodo impositivo. Además, se limita a 300.000 euros la cuantía del rendimiento neto sobre la que puede aplicarse esta reducción.
- Se modifican las reducciones aplicables a los rendimientos netos de actividades económicas en los términos indicados para los RT.

Se modifican los requisitos para la aplicación de dichas reducciones:

- o Se especifica que no se entenderá incumplido el requisito de no percibir RT si se perciben prestaciones por desempleo inferiores o iguales a 4.000 euros anuales.
- o Se incorpora el requisito de que no se realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

Si no se cumplieran los requisitos para la aplicación de las reducciones indicadas, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros podrán reducir:

- o Si las referidas rentas son igual o inferiores a 8.000 euros: 1.620 euros.
- o Si las referidas rentas están entre 8.000,01 euros y 12.000: 1.620 euros menos el resultado de multiplicar por 0,405 la diferencia entre las citadas rentas y 8.000 euros.

Esta última reducción junto con la de obtención del RT no podrá exceder los 3.700 euros.

(ix) En relación con las GGPP:

- En la definición de GGPP en reducciones de capital, se establece que tendrá la consideración de RCM el importe que corresponda a reservas generadas por la entidad durante el tiempo de tenencia de la participación.

Además, de forma análoga a lo establecido para la distribución de la prima de emisión, cuando por aplicación de lo anterior, la reducción de capital hubiera determinado el cómputo como RCM de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos y, con posterioridad, el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la reducción de capital, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los RCM previamente

computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas.

- En la definición de GGPP en extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, se incluye la mención a las compensaciones dinerarias. Además, se modifica la previsión de que tales operaciones no dan lugar a actualización de valores por la previsión de que las compensaciones no darán derecho a reducir la base imponible (“BI”) del pagador ni constituirá renta para el perceptor.
- Se elimina la regla de actualización de valores de bienes inmuebles.
- Se modifica el tratamiento de la transmisión de derechos de suscripción, que pasan de considerarse como menor valor de adquisición cuando se transmiten las acciones a generar GGPP en el ejercicio en que se transmiten. Se regula asimismo el correspondiente régimen transitorio. No obstante, conviene destacar que, en relación con esta modificación, se ha previsto su entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2017.
- A los efectos de fijar el valor de transmisión de valores no cotizados y el valor liquidativo de acciones/participaciones de IIC, se sustituyen las referencias al valor teórico por “valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos”.
- Se excluyen de gravamen las GGPP puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años siempre que el importe obtenido por la transmisión se destine a constituir una renta vitalicia (con el límite máximo de 240.000 euros).
- Se incorpora un nuevo supuesto de GGPP derivada de la titularidad de acciones/participaciones de cualquier entidad o IIC para los casos en los que un contribuyente pierda tal condición por un cambio de residencia y tal contribuyente lo haya sido durante, al menos, diez de los quince periodos anteriores al cambio de residencia y concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - o Que el valor de mercado de las acciones/participaciones exceda de 4.000.000 euros.
 - o Que sin superar el valor de mercado los 4.000.000 euros, el porcentaje de participación sea superior al 25% y el valor de mercado exceda de 1.000.000 euros.

Esta GGPP formará parte de la renta del ahorro y se imputará en el último ejercicio en que deba declararse por IRPF.

El pago de la deuda que corresponda a esta GGPP podrá aplazarse, previa solicitud del contribuyente, si el cambio de residencia se produce por un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país que no tenga la consideración de paraíso fiscal o por cualquier otro motivo siempre que, en este caso, el desplazamiento se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional (“CDI”) que contenga intercambio de información. Si el obligado tributario adquiere de nuevo la condición de contribuyente por IRPF en los cinco ejercicios siguientes sin haber transmitido la titularidad de los valores, la deuda aplazada quedará extinguida en el momento de la presentación de la declaración del IRPF en el primer ejercicio en que recupere la condición de contribuyente. En tal caso, no se exigirán intereses pero no procederá el reembolso del coste de las garantías que se hubiesen constituido. Si no se hubiera solicitado el aplazamiento y el obligado adquiriera de nuevo la condición de contribuyente por IRPF en los cinco ejercicios siguientes sin haber transmitido la titularidad de los valores, podrá instar la rectificación de su autoliquidación.

Si el cambio de residencia se produce a otro Estado miembro de la Unión Europea (“UE”) o del Espacio Económico Europeo (“EEE”) con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, el contribuyente podrá optar por aplicar a las GGPP las siguientes especialidades:

- La GGPP solo tendrá que ser autoliquidada si en los diez ejercicios siguientes al último en que deba presentarse el IRPF se da alguna de las siguientes circunstancias:
 - Se transmiten *inter vivos* los valores.
 - El contribuyente pierde la condición de residente en la UE o el EEE.
 - Se incumple la obligación de información vinculada a esta GGPP.La GGPP se imputará al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.
- En caso de transmisión *inter vivos* de los valores, la cuantía de la GGPP se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado en la fecha del último período impositivo en que deba declararse por IRPF y su valor de transmisión.

Si el cambio de residencia se produce a un país considerado como paraíso fiscal, aunque el contribuyente no pierda su condición de contribuyente por el IRPF, aplicará también lo dispuesto respecto de esta GGPP, con determinadas especialidades.

Si el contribuyente hubiera optado por el régimen fiscal especial de trabajadores desplazados, el plazo de cinco periodos comenzará a computar desde el primer periodo en que no resulte de aplicación el citado régimen especial.

- (x) Por lo que a la renta del ahorro se refiere, se introducen dos modificaciones:
- Se incrementa del 5% al 25% el porcentaje de participación a considerar a efectos de apreciar relación de vinculación en los supuestos en los que tal vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad y calificar los RCM como renta del ahorro (regla general) o renta general (excepción para el caso de que el importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada exceda del resultado de multiplicar por tres los fondos propios).
 - Se establece que todas las GGPP que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales se incluyan dentro de la renta del ahorro, sin hacerlo depender de su permanencia en el patrimonio del contribuyente con una antelación igual o superior a un año.
- (xi) Por lo que respecta a la integración y compensación de rentas, se introducen novedades tanto en lo que afecta a la BI general como a la BI del ahorro:
- En la BI general, se incrementa del 10% al 25% el porcentaje de compensación del saldo positivo de rendimientos e imputaciones integrables en la BI general en el caso de que existan saldos negativos de GGPP imputables asimismo a la BI general.
 - En la BI del ahorro, se amplía la posibilidad de compensar saldos positivos de rendimientos imputables a dicha BI del ahorro con saldos negativos de GGPP imputables también a la BI del ahorro (y viceversa), fijándose un límite de compensación del 25% del saldo positivo. Si tras la compensación quedasen saldos pendientes, su importe se compensará en los cuatro años posteriores con las limitaciones anteriores.
- Transitoriamente, se establece que este porcentaje de compensación sea del 10%, 15% y 20% en los ejercicios 2015, 2016 y 2017, respectivamente.
- (xii) Con respecto a las reducciones aplicables por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:
- Se establece que los partícipes de los planes de pensiones del sistema individual y asociado, podrán disponer anticipadamente del importe de sus derechos consolidados correspondientes a aportaciones realizadas con, al menos, diez años de antigüedad.
 - Se reduce el límite máximo del conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas por seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, de 10.000 euros anuales a 8.000 euros.

- Se eleva de 2.000 euros a 2.500 euros la reducción máxima a practicar en la BI de los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, por las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge.
- Se establece como límite máximo conjunto para estas reducciones la menor de las siguientes cuantías:
 - o El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio, límite que es independiente de la edad del contribuyente (actualmente se establece un límite del 50% para contribuyentes mayores de 50 años).
 - o 8.000 euros anuales para todos los contribuyentes con independencia de su edad (actualmente se establece un límite de 10.000 euros anuales con carácter general que es de 12.500 euros anuales para los mayores de 50 años), además de 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

(xiii) El Proyecto IRPF introduce también modificaciones en el mínimo personal y familiar aplicable a los contribuyentes:

- Por una parte, se eleva el mínimo del contribuyente de acuerdo con la siguiente tabla:

Edad del contribuyente	Vigente	Proyecto IRPF
Menores de 65 años	5.151,00 euros	5.550,00 euros
Entre 65 años y 75 años	6.069,00 euros	6.700,00 euros
Mayores de 75 años	7.191,00 euros	8.100,00 euros

- Por otra parte, aumentan también los mínimos por descendientes de acuerdo con la siguiente tabla:

Descendientes	Vigente	Proyecto IRPF
Por el primero	1.836,00 euros	2.400,00 euros
Por el segundo	2.040,00 euros	2.700,00 euros

Por el tercero	3.672,00 euros	4.000,00 euros
Por el cuarto y siguientes	4.182,00 euros	4.500,00 euros

Además, si el descendiente es menor de tres años, el mínimo aplicable se incrementaría en 2.800 euros anuales (frente a los 2.244 euros anuales vigentes actualmente).

Asimismo, a los efectos de la aplicación del mínimo por descendientes, se asimila a la convivencia con el contribuyente la dependencia respecto de este último (salvo en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos).

Se eleva también de 1.836 euros a 2.400 euros anuales el mínimo por descendiente aplicable en caso de fallecimiento de un descendiente que genere el derecho a la aplicación del mínimo por descendiente. Además, en caso de fallecimiento de un ascendiente que genere el derecho a la aplicación del mínimo por ascendiente, se establece un mínimo igual a 1.150 euros anuales

- Aumenta también el mínimo por ascendientes de acuerdo con la siguiente tabla:

Situación del ascendiente	Vigente	Proyecto IRPF
Mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad	918,00 euros	1.150,00 euros
Mayor de 75 años	2.040,00 euros	2.550,00 euros

- Por último, se elevan también los mínimos por discapacidad del siguiente modo:

Situación de discapacidad	Vigente	Proyecto IRPF
Discapacidad del contribuyente/ascendiente/descendiente	2.316,00 euros	3.000,00 euros
Discapacidad del contribuyente/ascendiente/descendiente con grado de discapacidad igual a superior al 65%	7.038,00 euros	9.000,00 euros

Discapacidad del contribuyente/ascendiente/descendiente cuando precise ayuda de terceras personas o grado de discapacidad igual o superior al 65%	Incremento de 2.316,00 euros	Incremento de 3.000,00 euros
---	------------------------------	------------------------------

(xiv) Se establecen modificaciones en las escalas aplicables de acuerdo con el siguiente esquema:

- Se modifica la escala aplicable a la base liquidable general en el tramo estatal, de modo que se produce una modificación de los tipos aplicables y una reducción de los tramos que pasan de siete a cinco. De este modo, la escala aplicable a la BI general quedaría del siguiente modo:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Transitoriamente, para 2015 se fijan los siguientes tipos:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,50
20.200,00	2.213,75	13.800,00	15,50
34.000,00	4.352,75	26.0000,00	19,50
60.000,00	9.422,75	En adelante	23,50

En los casos en que se satisfagan anualidades por alimentos a favor de los hijos, y no se tenga derecho a aplicar el mínimo por descendientes, cuando el importe de las anualidades satisfechas sea inferior a la BI general, se aplicará la tabla antecedente separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la BI general, minorando la cuantía total obtenida en el importe derivado de aplicar la escala a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales (frente a los 1.600 euros anuales vigentes), sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

- Se modifica la escala aplicable a los residentes en el extranjero, estableciéndose los mismos tipos y tramos indicados en la tabla previa relativa a la base liquidable general. Transitoriamente, resultarán asimismo de aplicación los tipos señalados previamente con carácter general.
- Por último, se modifican también los tipos de gravamen aplicables a la renta del ahorro en el tramo estatal así como los tramos de renta, de modo tal que la parte de la base liquidable del ahorro que exceda del importe del mínimo personal y familiar se gravará de acuerdo con la siguiente tabla:

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
0	0	6.000,00	9,50
6.000,00	570,00	44.000,00	10,50
50.000,00	5.190,00	En adelante	11,50

Transitoriamente, para 2015 se fijan los siguientes tipos:

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
0	0	6.000	10,00
6.000,00	600	44.000	11,00
50.000,00	5.440	En adelante	12,00

Además, el Proyecto IRPF establece que la cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar la anterior escala.

Para los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, la parte de la base liquidable del ahorro que exceda del importe del mínimo personal y familiar se gravará de acuerdo con la siguiente tabla:

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
0	0	6.000,00	19,00
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00
50.000,00	10.380,00	En adelante	23,00

Transitoriamente, para 2015 se fijan los siguientes tipos:

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

El Proyecto IRPF establece que la cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar la escala prevista para la base liquidable del ahorro de tales contribuyentes residentes en el extranjero.

(xv) En materia de deducciones, el Proyecto IRPF presenta las siguientes novedades:

- En la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, se elimina la mención que figura actualmente en la LIRPF que impide que formen parte de la base de deducción el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de la cuenta ahorro empresa, en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción.
- Con respecto a la deducción por actividades económicas se establece lo siguiente:
 - o La inversión en elementos patrimoniales afectos deberá realizarse en el período impositivo en que se obtengan los rendimientos objeto de reinversión o en el período impositivo siguiente, entendiéndose por efectuada la inversión en el momento de puesta a disposición de los elementos patrimoniales. En el

- caso de elementos patrimoniales que sean objeto de arrendamiento financiero, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.
- La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión.
 - La base de la deducción será la cuantía invertida.
 - El porcentaje de deducción será del 5%. No obstante, el porcentaje de deducción será del 2,5% cuando el contribuyente hubiera practicado la reducción prevista en el artículo 32.3 de la LIRPF o se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla respecto de las que se hubiera aplicado la correspondiente deducción.
 - Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdida justificada, durante un plazo de cinco años, o durante su vida útil de resultar inferior. No obstante, no se perderá la deducción si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo señalado y se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor.
 - Se establece que esta deducción es incompatible con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y con la Reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- Se incorpora una nueva deducción del 20% de las cuotas de afiliación y de las aportaciones a partidos políticos, siendo la base máxima de esta deducción igual a 600 euros, lo que sustituye a la reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos para la que actualmente la LIRPF contempla un máximo de 600 euros anuales.
 - Se modifica la deducción por rentas procedentes de sociedades en Ceuta y Melilla, incluyendo la obligación de que tales sociedades operen durante un plazo no inferior a tres años en dichas ciudades y que les resulte de aplicación la bonificación en IS por las rentas que obtengan fuera de Ceuta y Melilla.
 - Se suprime la deducción por cuenta ahorro-empresa.
 - Se suprime la deducción por alquiler de vivienda habitual.
 - Se suprime la deducción por obtención de RT o RAE.
 - Se introducen deducciones por familia numerosa o por el hecho de tener personas con discapacidad a cargo. Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia

o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

- Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes: hasta 1.200 euros anuales.
- Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes: hasta 1.200 euros anuales.
- Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa (según normativa aplicable): hasta 1.200 euros anuales o 2.400 euros anuales en caso de familia numerosa de categoría especial.

En caso de familias numerosas de categoría especial, la deducción se incrementará en un 100% (sin que este incremento se tenga en cuenta a los efectos del límite que luego se indica).

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

Las deducciones se calcularán de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos anteriores, y tendrán como límite para cada una de las deducciones, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo. No obstante, si tuviera derecho a la deducción prevista para los descendientes con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes o para la deducción prevista para los ascendientes con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes respecto de varios ascendientes o descendientes, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos. A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

Se podrá solicitar a la AEAT el abono de las deducciones de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

- (xvi) Por lo que respecta al cálculo del gravamen autonómico, se establece que los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 74 de la LIRPF separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número

1.º del apartado 1 del artículo 74 de la LIRPF a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de la LIRPF, incrementado en 1.980 euros anuales (frente a los 1.600 euros anuales que se establecen actualmente en la LIRPF), sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

(xvii) Se modifican los tipos aplicables a la base liquidable del ahorro en el tramo autonómico:

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
0	0	6.000,00	9,50
6.000,00	570,00	44.000,00	10,50
50.000,00	5.190,00	En adelante	11,50

Transitoriamente, para 2015 se fijan los siguientes tipos:

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
0	0	6.000	10,00
6.000,00	600	44.000	11,00
50.000,00	5.440	En adelante	12,00

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar la anterior escala.

(xviii) Por lo que respecta a los regímenes especiales, el Proyecto IRPF introduce las siguientes modificaciones:

- En el caso de las imputaciones de rentas inmobiliarias, se modifica el criterio para la aplicación del porcentaje del 1,1% del valor catastral para el cálculo de la imputación y la base de cálculo en ausencia de valor catastral.
- Imputación de rentas en régimen de transparencia fiscal internacional (“TFI”): nos remitimos en este sentido al análisis contenido sobre esta materia en el apartado correspondiente al IS.

- Con respecto al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (conocido como Ley Beckham), el Proyecto IRPF modifica los requisitos para el acceso al mismo e introduce alguna limitación en su aplicación:
 - o Se excluye la aplicación del régimen para los trabajadores con relación laboral especial de deportistas profesionales.
 - o Se incluye la posibilidad de aplicar el régimen por la condición de administrador siempre que no se participe en la sociedad o, si se participa, no exista vinculación a efectos del IS.
 - o Se eliminan los siguientes requisitos: que los trabajos se realicen efectivamente en España, que los trabajos se realicen para una empresa residente en España, que los rendimientos no estén exentos del IRNR y que los mismos no excedan de 600.000 euros.

La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en la LIRNR con determinadas especialidades. Entre otras:

- o La totalidad de los RT obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.
- o A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.
- o La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere el párrafo anterior, distinguiéndose entre las derivadas de dividendos, intereses y GGPP y el resto de rentas.
- o Para la determinación de la cuota íntegra se aplicarán los tipos correspondientes a este régimen; 24% (hasta 600.000 euros) y 45% (a partir de 600.000,01 euros) para rentas de la base general y 19% (hasta 6.000 euros), 21% (de 6.000 euros a 44.000 euros) y 23% (a partir de 50.000 euros) para las rentas de la base del ahorro⁵.
- o Las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente. No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre RT será el 24%. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de RT durante el año natural excedan de 600.000 de euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45%.
- o Se establece un régimen transitorio para trabajadores desplazados antes del 1 de enero de 2015.

⁵ Transitoriamente, para 2015, estos tipos serán del 24% y 47% y del 20%, 22% y 24%.

- (xix) En relación con la obligación de presentar declaración por IRPF, se eleva de 11.200 euros a 12.000 euros el límite que obliga a tal presentación.
- (xx) Se matiza la posibilidad de que el receptor deduzca de su cuota de IRPF la cantidad que debió ser retenida cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido por causa imputable, y aquí radica la novedad del Proyecto IRPF, “exclusivamente” al retenedor u obligado a ingresar a cuenta.
- (xxi) Dada la modificación en el tratamiento fiscal de los derechos de suscripción preferente (que pasan a generar GGPP), se establece la obligación a retener o ingresar a cuenta por IRPF de la entidad depositaria o, en su defecto, del intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión.
- (xxii) Con respecto al importe de las retenciones e ingresos a cuenta, se introducen las siguientes novedades:
- Para determinar el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los RT derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos se aplicará la siguiente escala:

Base para calcular el tipo de retención	Cuota de retención	Resto base para calcular el tipo de retención	Tipo aplicable
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

Transitoriamente, para 2015 si fijan los siguientes tipos:

Base para calcular el tipo de retención	Cuota de retención	Resto base para calcular el tipo de retención	Tipo aplicable
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	26.0000,00	39,00
60.000,00	18.845,50	En adelante	47,00

Se incluye expresamente en el Proyecto IRPF que, tratándose de atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 15%, salvo que resulten de aplicación los porcentajes previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de la LIRPF (administradores y cursos/conferencias).

Mediante Disposición Adicional, se prevé que reglamentariamente pueda determinarse un régimen especial para el mes de enero de 2015.

- En el caso de las retenciones e ingresos a cuenta sobre RT percibidos por la condición de administradores y miembros del consejo de administración y de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, no se modifica el porcentaje de retención del 35% si bien en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios (“**INCN**”) inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19%, reduciéndose dichos porcentajes a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF.
- En el caso de RT derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, el porcentaje de retención se reduce del 19% al 18% (reduciéndose dicho porcentaje a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF).
- Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los RAE que se correspondan con rendimientos de actividades profesionales establecidas reglamentariamente, se rebajan desde el 19% al 18%. No obstante, se seguirá aplicando el porcentaje del 9% sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente. Sin embargo, como novedad, el Proyecto IRPF establece que el porcentaje será del 15% cuando el volumen de rendimientos íntegros sea inferior a 15.000 euros anuales siempre y cuando representen más del 75% de la suma de RAE más RT del contribuyente. Además, el Proyecto establece que es el propio profesional el que debe comunicar al pagador el cumplimiento de dicho requisito para la aplicación del tipo de retención reducido.

- Se establece el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre las GGPP derivadas de la transmisión de derechos de suscripción en el 19%.
 - Transitoriamente, para 2015:
 - o El porcentaje de retención e ingreso a cuenta del 18% previsto para cursos y conferencias y para RAE será del 19%.
 - o Los porcentajes de pagos a cuenta fijados en el 19% (artículo 101 y 92.8 LIRPF y Disposición Adicional Vigésimo Sexta) serán del 20%.
 - o El porcentaje de retención del 35% fijado en el artículo 101.2 de la LIRPF será para 2015 del 37%. Finalmente, el porcentaje de retención del 45% del artículo 93.2.f de la LIRPF será para 2015 del 47%.
- (xxiii) Por último se establece que reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información para las entidades que distribuyan prima de emisión o reduzcan capital con devolución de aportaciones, en relación con las distribuciones realizadas no sometidas a retención.

(xxiv) Disposiciones Adicionales y Transitorias

- Se incorpora la previsión de que reglamentariamente podrá establecerse la obligación de suministrar información por parte de las entidades que comercialicen PALP y por parte de las Comunidades Autónomas respecto de las personas que cumplan la condición de familia numerosa y de los datos de grado de discapacidad de las personas con discapacidad.
- Se regula el concepto de rentas exentas con progresividad. Tienen tal consideración aquellas rentas que, a pesar de estar exentas de tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del ejercicio.
- Para el año 2016, se excluirá del método de estimación objetiva, aquellas actividades incluidas dentro de las siguientes divisiones del IAE: industrias transformadoras de los metales, mecánica de precisión, otras industrias manufactureras y construcción. Asimismo, se reducirá el resto de actividades a las que resulte de aplicación el mencionado método.
- Se establece que las rentas derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro cuando son percibidas por el acreedor hipotecario del contribuyente con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria, tendrán el mismo tratamiento fiscal que el que hubiera correspondido de ser el beneficiario el propio contribuyente.

- Se modifica el régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999. En concreto, se establece que cuando se perciba un capital diferido que sea susceptible de beneficiarse de este régimen (el “**Capital**”), deberá calcularse el importe total de los capitales diferidos correspondientes a los seguros de vida a cuyo rendimiento neto le hubiera resultado de aplicación este régimen obtenidos desde el 1 de enero de 2015 hasta la fecha de imputación temporal del Capital (los “**Capitales Previos**”). De este cálculo, podrían derivarse tres escenarios distintos:
 - o Que el Capital más la suma de los Capital Previos fuera inferior a 400.000 euros: la reducción podrá aplicarse sobre el total rendimiento neto del Capital.
 - o Que el Capital más la suma de los Capital Previos fuera superior a 400.000 euros, pero la suma de los Capitales Previos fuera inferior a 400.000 euros: la reducción únicamente podrá aplicarse sobre la parte del rendimiento neto del Capital que proporcionalmente corresponda a la parte del Capital que sumado a los Capitales Previos no supere los 400.000 euros.
 - o Que la suma de los Capitales Previos fuera superior a 400.000 euros: no podrá aplicarse reducción alguna.

Con este régimen transitorio, por tanto, se limita a 400.000 euros el importe total de capitales percibidos a partir del 1 enero de 2015 que pueden beneficiarse de la reducción.

- Se regula el régimen transitorio de la reducción por movilidad geográfica aplicable en 2015.
- Se regula el régimen transitorio de las pérdidas pendientes de compensación.
- Se modifica el régimen de los coeficientes de abatimiento para elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. En concreto y de manera análoga a lo señalado respecto de los capitales diferidos, se establece que, cuando se transmita un elemento patrimonial susceptible de beneficiarse de este régimen (el “**Elemento Transmitido**”), deberá calcularse el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia le hubiera resultado de aplicación este régimen, transmitidos desde el 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del Elemento Transmitido (los “**Elementos Transmitidos Previamente**”). De este cálculo, podrían derivarse tres escenarios distintos:
 - o Que el valor de transmisión del Elemento Transmitido más la suma del valor de transmisión de los Elementos Transmitidos Previamente fuera inferior a 400.000 euros: la reducción podrá aplicarse sobre el total de la GGPP.
 - o Que el valor de transmisión del Elemento Transmitido más la suma del valor de transmisión de los Elementos Transmitidos Previamente fuera superior a

400.000 euros, pero la suma del valor de transmisión de los Elementos Transmitidos Previamente fuera inferior a 400.000 euros: la reducción únicamente podrá aplicarse sobre la parte de la GGPP que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado al valor de transmisión de los Elementos Transmitidos Previamente no supere los 400.000 euros.

- o Que la suma del valor de transmisión de los Elementos Transmitidos Previamente fuera superior a 400.000 euros: no podrá aplicarse reducción alguna.

Con este régimen transitorio, por tanto, se limita a 400.000 euros el importe total de las GGPP generadas a partir del 1 enero de 2015 que pueden beneficiarse de la reducción.

- Se modifica el régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de los contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones.
- Se modifica el régimen transitorio de planes de pensiones, de mutualidades de previsión social y de planes de previsión asegurados.
- Se reduce de diez a cinco años el plazo de duración mínima de los Planes de Ahorro Sistemático (conocidos como PIAS), equiparando de este modo el plazo de los PIAS y los PALP.
- Se suprime la percepción de compensaciones fiscales en los supuestos en que los contribuyentes perciban un capital diferido derivado de un contrato de seguro de vida o invalidez generador de rendimiento de capital mobiliario contratado con anterioridad a 20 de enero de 2006 y los contribuyentes perciban rendimientos por cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006.
- La aplicación de la deducción por alquiler a partir de 1 de enero de 2015 queda supeditada a que el contribuyente haya ostentado dicho derecho en un periodo impositivo anterior a la mencionada fecha, que haya pagado cantidades antes de la misma y que hubiera tenido derecho a la deducción.
- Se regula el régimen de disolución y liquidación de sociedades civiles.
- Se introduce un régimen especial para los tripulantes de determinados buques de pesca.

- Se introduce un sistema de regularización para los sujetos pasivos del IRPF que, habiendo obtenido pensiones procedentes del exterior sujetas a tributación, no hayan declarado tales rendimientos en ejercicios previos no prescritos.

Conforme a dicho régimen, los residentes en España que reciban pensiones de otros países, podrán regularizar su situación sin exigencia de recargos, intereses ni sanciones mediante la presentación de declaraciones complementarias en el plazo máximo de seis meses desde la entrada en vigor de este régimen (i.e. hasta el 30 de junio de 2015).

Con la finalidad de otorgar un tratamiento uniforme a todos los contribuyentes afectados por esta normativa, se establece la condonación de la totalidad de los recargos, intereses y sanciones para aquellos contribuyentes que hubiesen regularizado, voluntariamente o no, su situación tributaria con anterioridad a la entrada en vigor del Proyecto IRPF y, en caso de que los mismos hubiesen sido ingresados, se prevé su devolución sin abono de intereses de demora, salvo que el pago se realice tras transcurrir un plazo de seis meses desde la solicitud de devolución.

La aplicación del régimen se condiciona a la presentación de un formulario específico. La deuda derivada de la regularización podrá aplazarse o fraccionarse.

2. IRNR

El Proyecto IRPF introduce diversas modificaciones en el IRNR. Exponemos a continuación sucintamente cuáles son.

(i) Se modifican los tipos de gravamen aplicables:

- Para las rentas obtenidas sin mediación de EP:
 - o Con carácter general, se establece un tipo de gravamen del 24%.
 - o Para aquellos contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, se establece un tipo de gravamen del 19% (que será del 20% transitoriamente para el ejercicio 2015).
 - o Para las rentas procedentes de dividendos, intereses y GGPP procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales, se prevé un tipo de gravamen transitorio para 2015 del 20% (siendo del 19% a partir de 2016).
- Para las rentas obtenidas a través de un EP, el tipo aplicable será el previsto en la normativa del IS.
- Respecto a la imposición complementaria sobre las rentas obtenidas por EPs de entidades no residentes y transferidas al extranjero, se establece un tipo transitorio del 20% para el ejercicio 2015 y del 19% para el ejercicio 2016.
- Para las rentas obtenidas a través de una entidad de atribución de rentas constituida en el extranjero pero que realiza una actividad económica en el territorio español, se establece un tipo del 25%, en consonancia con la modificación del tipo de gravamen del IS.

(ii) En relación con las exenciones aplicables:

- Respecto de la exención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles sin EP:
 - o Se especifica que no aplicará en el caso de contribuyentes personas físicas (hasta ahora simplemente se indicaba “contribuyentes”) con una participación de, al menos, el 25%.
 - o Se añade que, además de los supuestos establecidos actualmente en los que no resulta de aplicación la exención, tampoco resultará aplicable en los casos de entidades no residentes en los que la transmisión no cumpla los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 del Proyecto IS.

- Se modifica la redacción relativa a la exención de la distribución de beneficios a matrices residentes en la UE o el EEE:
 - o Se considera entidad matriz aquella entidad cuya participación, aun siendo inferior al 5% del capital social (tal como se exige actualmente), tenga un valor de adquisición superior a 20 millones de euros.
 - o Se elimina la posibilidad de que se considere como sociedad matriz a aquella entidad que mantiene una participación superior al 3% como consecuencia de una operación de reestructuración.
 - o Para el cómputo del plazo mínimo de tenencia de un año, se tendrá en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otra entidad del grupo de sociedades.
 - o Se modifica la cláusula anti-abuso de la Directiva Matriz-Filial. Hasta ahora, la Directiva no resultaba de aplicación en caso de propiedad indirecta de accionistas no residentes en la UE salvo que la matriz desarrollara actividad empresarial o tuviera por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o probara que se había constituido por motivos económicos válidos. La nueva redacción, además de ampliar este régimen al ámbito del EEE (siempre que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria), pasa a exigir que concurren motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas en la constitución y operativa de la matriz.

- Por lo que respecta a la exención relativa al pago de cánones y regalías, se modifica la cláusula anti-abuso para la exoneración de la obligación de retención en el pago de cánones. Así, si la mayoría de votos es propiedad directa o indirecta de accionistas no residentes en la UE no aplicará esta exención, salvo que la constitución y operativa de la sociedad matriz europea responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

- Se elimina, al igual que en IRPF, la exención de 1.500 euros aplicable respecto de los dividendos y participaciones en beneficios.

- Se introduce la exención por reinversión en vivienda habitual a favor de contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE o de un Estado del EEE con el que exista intercambio de información tributaria por la transmisión de su vivienda habitual en España.

(iii) Respecto a la determinación de la BI, se introducen las siguientes novedades:

- A efectos de determinar la BI del EP, se pueden apreciar las siguientes modificaciones:

- Se integrará la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales: (i) los que estén afectos a un EP situado en territorio español que cesa su actividad y (ii) los que estando previamente afectos a un EP situado en territorio español son transferidos al extranjero. En este último supuesto, si los elementos patrimoniales son transferidos a un Estado miembro de la UE o del EEE con el que España tenga un efectivo intercambio de información tributaria, la deuda tributaria podrá ser aplazada a solicitud del contribuyente mediante constitución de garantía suficiente y con devengo de intereses de demora.
 - Tendrán la consideración de deducibles los gastos estimados por operaciones internas realizadas por un EP con su casa central o con alguno de sus EPs situados fuera del territorio español cuando así se establezca en un CDI suscrito por España. No obstante, en tal supuesto se deben tener presentes las siguientes consideraciones: (i) no será de aplicación lo previsto en el artículo 18.1.a de la LIRNR, (ii) la renta obtenida por la casa central o el EP extranjero tendrá la consideración de renta obtenida en territorio español, sin mediación de EP, (iii) el impuesto correspondiente a los rendimientos imputados se devengará el 31 de diciembre de cada año, (iv) el EP situado en territorio español tendrá la obligación de retener respecto de los rendimientos imputados y (v) a las operaciones internas realizadas por un EP español con su casa central o con alguno de sus EPs en el extranjero le será de aplicación el régimen de operaciones vinculadas establecidas en el IS.
- Se incorpora una previsión que establece que, en el supuesto de que el contribuyente haya tributado en el IRPF por la GGPP por cambio de residencia, para la determinación de la BI de la GGPP correspondiente a la transmisión, se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la GGPP en IRPF.
 - Respecto a los gastos deducibles a efectos de determinar la BI de los rendimientos obtenidos sin mediación de EP, se añade que, cuando se trata de una entidad, aquellos vendrán determinados por lo dispuesto en la normativa de IS, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con el rendimiento obtenido en España y tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. Además, se prevé la aplicación de este régimen respecto de Estados integrados en el EEE.
- (iv) Respecto a la posibilidad de que una persona física residente en un Estado miembro de la UE opte por tributar en calidad de contribuyente por el IRPF:
- Se establece un requisito adicional consistente en que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de

haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el periodo por el IRNR y que la renta obtenida fuera de España haya sido inferior al mencionado mínimo.

- Se extiende la mencionada opción a los contribuyentes de un Estado del EEE con el que España tenga un efectivo intercambio de información tributaria.

Por último, se establece la obligación de retener respecto de la transmisión de derechos de suscripción cuando el transmitente sea una persona física.

- (v) Se regula la posibilidad de que la Administración tributaria elabore borradores de las declaraciones de contribuyentes por rentas imputadas por inmuebles situados en territorio español.

Disposiciones Finales del Proyecto LIRPF

- (i) Se modifica la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, limitando la cantidad máxima de aportación a 8.000 euros y se regulan los supuestos en que los partícipes de los planes de pensiones y sistemas individuales y asociados podrán disponer del importe de sus derechos consolidados así como su tratamiento fiscal.
- (ii) Se modifica la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, introduciendo la definición de paraíso fiscal.
- (iii) Se establece que el Proyecto IRPF entrará en vigor el 1 de enero de 2015, excepto las disposiciones relativas a indemnizaciones por despido, que entrarán en vigor el día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado. Por su parte, las previsiones relativas a sociedades civiles y método de estimación objetiva entrará en vigor el 1 de enero de 2016. Asimismo, las previsiones relativas a los derechos de suscripción preferente no entrarán en vigor hasta el 1 de enero de 2017.
- (iv) Se modifica la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de modo que se incluyen los criterios de aplicación de la normativa sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las Comunidades Autónomas a contribuyentes no residentes en España pero residentes en la UE o en el EEE, en cumplimiento de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.
- (v) Se modifica la LIP, de modo que se permite que los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la UE o del EEE apliquen la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el IP porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

3. IS

Como ya se adelantaba con el Anteproyecto de Ley del IS (el “**Anteproyecto IS**”), el Proyecto de Ley del IS (“**Proyecto LIS**”) supone una nueva Ley del impuesto en sentido estricto, no una mera modificación de la actualmente vigente. No obstante, se mantiene la misma estructura del IS, así como las normas específicas (e.g. entidades sin fines lucrativos o Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario “**SOCIMI**”).

La entrada en vigor, con carácter general, del Proyecto LIS está prevista para el 1 de enero de 2015, existiendo numerosas excepciones que se analizan posteriormente.

En la Exposición de Motivos se indica que la reforma del IS tiene como objetivos: (i) neutralidad, igualdad y justicia, (ii) incremento de la competitividad económica, (iii) simplificación, (iv) adaptación al derecho comunitario, (v) estabilidad de los recursos y consolidación fiscal, (vi) neutralidad en la captación de financiación empresarial, (vii) seguridad jurídica, y (viii) lucha contra el fraude.

En definitiva, tal y como se pone de manifiesto, el Proyecto LIS se plantea como una revisión global necesaria de la norma aplicable al IS que pretende favorecer la competitividad empresarial y garantizar el crecimiento sostenido de la actividad económica, evitando alteraciones sustanciales del comportamiento empresarial. Entre los principales intereses que mueven esta reforma se encuentra promover un mayor cumplimiento de la norma, alcanzar la estabilidad necesaria que la sostenibilidad del sector público requiere e incidir en la neutralidad de la captación de financiación empresarial, todo ello a través de la búsqueda de la compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Con dicha finalidad, se han introducido las siguientes modificaciones:

Hecho Imponible y contribuyentes

Se incorpora una definición de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto ya incluido a efectos del IRPF (concretamente, en el artículo 27 de la LIRPF en vigor).

Se sustituye el concepto de sujeto pasivo por “contribuyente”.

Se incorpora una definición de entidad patrimonial (i.e. que no realiza una actividad económica), considerándose como tal aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad (en grupos del artículo 42 del Código de Comercio (“**CCo**”) del balance consolidado). A estos efectos, entre otros elementos, no se computarán el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos

patrimoniales afectos a actividades económicas o valores, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

En el ámbito de los contribuyentes, se incorporan al IS las sociedades civiles que tienen objeto mercantil y que tributaban hasta ahora como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas (incluyéndose un régimen transitorio en el IRPF, tal y como se ha indicado previamente), así como determinadas entidades agrarias. Asimismo, se incluyen los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado.

Por último, se incluyen entre las entidades a las que resulta de aplicación las exenciones objetivas algunas entidades públicas (agencias estatales, organismos públicos, Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social) y a los partidos políticos.

BI

Las principales modificaciones que afectan a la determinación de la BI son las siguientes:

(i) Imputación temporal

Se mantiene el principio de devengo, si bien se actualiza la redacción del mismo. Asimismo, se recoge un supuesto no regulado hasta ahora de manera expresa aunque fuese evidente: la no integración en la BI de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.

Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la BI del período impositivo en que se realicen. No se integrarán en la BI los que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la BI de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la BI esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

Se amplía la aplicación de la norma especial que difiere en el tiempo la integración en la BI de las rentas negativas que se generen en la transmisión cuando se realiza intra-grupo (mercantil, en el sentido del artículo 42 del CCo). Así, dicha norma era aplicable a las transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades, así como de EPs y pasará a aplicar a la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda. La incorporación de las rentas negativas se producirá en el período en el que se dé de baja el activo del balance o cuando se transmita a una entidad que no forme parte del grupo o cuando el transmitente o adquirente dejen de formar parte del mismo grupo. En el caso de transmisión de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter

previo, en los períodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de dichos elementos.

Adicionalmente, se indica como novedad (tanto en transmisiones de valores como de EPs o de Uniones Temporal de Empresas (“UTES”) situados en el extranjero) que la imputación de la renta negativa se minora en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión a terceros (i.e. se limita la renta negativa a la realmente obtenida en el grupo). No obstante, dicha minoración no se produce si se prueba que las rentas positivas han tributado con sujeción a un tipo nominal de al menos 10%.

Por último, en relación con la norma especial prevista en el actual artículo 19.6 de la LIS para las pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieran sido nuevamente adquiridos, se elimina la anterior referencia a los seis meses siguientes a la fecha de la transmisión, por lo que parece que esta norma tendría, en principio, aplicación indefinida.

(ii) Amortización

El tratamiento de las amortizaciones sigue siendo flexible en cuanto a la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización (lineal, porcentaje constante, números dígitos, plan aprobado o justificación).

La novedad más significativa se refiere al criterio de amortización lineal, reduciendo su complejidad, al incluirse en el propio articulado de la Ley (nuevo artículo 12) una única tabla de coeficientes, en lugar del anterior Anexo del Reglamento del IS, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (“**Reglamento del IS**”), que contenía mayor detalle. En términos generales, se ha adoptado la tabla que, con carácter previo, se preveía para elementos comunes, aunque simplificada.

Asimismo, se mantienen los supuestos tradicionales de libertad de amortización, con excepción de la eliminación de las referencias a las sociedades anónimas laborales, los activos mineros y las explotaciones asociativas prioritarias y, se introduce un nuevo supuesto para los elementos del inmovilizado materiales nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros en un mismo periodo.

(iii) Deterioros de valor de los elementos patrimoniales

Por un lado, se elimina el antiguo 12.1 de la LIS, en relación con la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las entidades que realicen la correspondiente actividad productora.

Adicionalmente, en relación con las prohibiciones de deducción de pérdidas por deterioro de créditos, se eliminan las menciones a los créditos asegurados de diversas formas que

existían previamente. En este punto, se realiza, asimismo, una mejora técnica en relación con la prohibición de deducción de los créditos de entidades vinculadas, matizándose que sí es deducible la provisión cuando se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez (antes se exigía “*insolvencia judicialmente declarada*”).

En relación con las dotaciones por deterioro de créditos derivadas de insolvencias de deudores no vinculados y que no sean entidades de derecho público, se prevé que deberán integrarse en la BI con el límite del 70% de la BI positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas (“**BINs**”).

Por otro lado, conjuntamente con la no deducibilidad del deterioro de los valores representativos del capital o fondos propios, se establece también la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente al inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible (incluyendo el fondo de comercio)⁶.

Se equipara también el tratamiento para los valores de renta fija (i.e. valores representativos de deuda) estableciéndose la no deducibilidad del deterioro de estos elementos, dando, según la Exposición de Motivos, una “*mayor consistencia a la norma*”⁷. En dicho caso, el deterioro será deducible conforme a los términos de las reglas de deducibilidad de los gastos financieros.

Por último, se mantiene el antiguo 12.6 de la LIS, esto es, la deducción del precio del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, con el límite anual máximo del 5%. No obstante, se cambia la redacción eliminándose los requisitos previos de constitución de una reserva indisponible, de adquisición onerosa y de no vinculación entre el adquirente y el transmitente.

(iv) Deducibilidad de determinados gastos

Indicamos las novedades en esta materia resumidamente:

- Los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, serán fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega de los mismos.

⁶ Por tanto, se excluyen las existencias y los créditos y partidas a cobrar.

⁷ La lógica del legislador en estos casos es que la amortización de los elementos patrimoniales o el mantenimiento de una regla especial de imputación del gasto en la base imponible cuando no existe dicha amortización (como ocurre con los activos intangibles de vida útil indefinida) ya permiten la integración en la base imponible de las inversiones de una manera proporcionada en el tiempo, sin que las diferencias de valor excepcionales deban influir sobre la capacidad fiscal de los contribuyentes.

- La norma fiscal se separa de la contabilidad en aquellos instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades y, sin embargo, contablemente tienen la consideración de pasivo financiero (e.g. acciones sin voto⁸ o acciones rescatables), optando por atribuir a estos instrumentos el tratamiento fiscal que corresponde según su naturaleza mercantil, esto es, participaciones en capital (i.e. por lo que la retribución será no deducible).
- Se equipara el tratamiento fiscal de la financiación vía aportaciones a los fondos propios y vía préstamo participativo dentro de un grupo mercantil, no siendo deducibles los gastos financieros pagados por préstamos participativos. No obstante, se aclara que la limitación a la deducibilidad de los rendimientos de los préstamos participativos no resultará de aplicación a los préstamos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.
- Se limita la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes o proveedores, hasta el 1% del INCN⁹.
- Se prevé expresamente que no se consideran donativos o liberalidades (i.e. que serán en principio deducibles) las retribuciones a los administradores, por el desempeño de funciones distintas a las correspondientes a su cargo (i.e. funciones de alta dirección o laborales ordinarias), con independencia de que su relación sea de carácter mercantil o laboral.
- Se añade también expresamente la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico¹⁰.
- En relación con las operaciones realizadas entre partes vinculadas, se incluye una nueva norma sobre operaciones híbridas (i.e. aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes): se niega la deducibilidad de aquellos gastos que tienen como contrapartida un “no ingreso”, un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10%.
- Deducibilidad de indemnizaciones de gran cuantía: hasta ahora, la norma establecía la no deducibilidad del gasto que exceda de un millón de euros/perceptor, o en caso de

⁸ En relación con el tratamiento de las acciones sin voto, existía una Consulta Vinculante reciente de la Dirección General de Tributos (“DGT”) (número 0991-14, de 7 de abril) que establecía justo lo contrario (i.e. su consideración como gasto fiscalmente deducible).

⁹ La deducibilidad de cuantías inferiores a dicho límite no es automática, sino que está sometida a las reglas generales de registro, justificación e imputación temporal como hasta ahora.

¹⁰ A este respecto, ya existía un “curioso” informe de la DGT de 5 de marzo de 2007 que trataba esta cuestión en relación con la deducibilidad fiscal de las cantidades pagadas presuntamente de forma ilícita a funcionarios públicos extranjeros (“sobornos”).

resultar superior, del importe que esté exento por aplicación de lo establecido en el artículo 7.e) de la LIRPF.

El Proyecto LIS cambia la actual remisión al artículo 7.e) de la LIRPF por una transcripción parcial de dicho artículo (menos el nuevo límite previsto en el Proyecto del IRPF de 180.000 €), por la cual no serán fiscalmente deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes (i) un millón de euros; o (ii) el importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores o normativa de desarrollo.

- Por último, se incide en la limitación a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros, que ya fue objeto de una profunda reforma en ejercicios anteriores¹¹.
 - i. Se mantiene en términos parecidos “la regla del 30%” existente en la actual normativa respecto de la deducibilidad de los gastos financieros. No obstante, para el cómputo de los dividendos recibidos como “beneficio operativo” se exige que el valor de la participación sea superior a 20 millones de euros o que la participación, directa o indirecta, sea al menos el 5%.
 - ii. Al no tener la consideración de deducibles, se excluyen del cómputo de los gastos financieros netos: (i) los gastos de operaciones realizadas con paraísos fiscales; y (ii) los gastos correspondientes a operaciones realizadas con entidades vinculadas que no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un gravamen inferior al 10%.
 - iii. En relación con la limitación de alcance general (antiguo artículo 20 de la LIS, que pasa a ser el 16) se prevé una limitación adicional en relación con los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración. De este modo, la entidad adquirida no soporta el gasto financiero derivado de su adquisición¹².

¹¹ Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

¹² En concreto, se incluye un nuevo apartado 5 al artículo 16 de limitación en la deducibilidad de gastos financieros (antiguo 20 de la LIS), que indica que los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente al de la actividad desarrollada por cualquier otra entidad que haya sido objeto de una operación de reestructuración con aquella, que aplique o no el régimen fiscal especial de neutralidad. Se introduce el mismo párrafo en el nuevo artículo 83 en relación con el régimen fiscal especial de neutralidad.

- iv. Los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de entidades se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir el beneficio operativo de cualquier otra entidad que se fusione con ésta en los cuatro años posteriores.

No obstante, este límite no resultará de aplicación en el periodo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70% del precio de adquisición. Asimismo, este límite tampoco se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los ocho años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.

- v. Se elimina la referencia a que, tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el límite previsto se referirá al grupo fiscal, si bien se incluye dicha referencia en la regulación del régimen del grupo de consolidación.
- vi. Se añade a las entidades excluidas de la aplicación de la norma a los fondos de titulización hipotecaria y a los fondos de titulización de activos.

(v) Reglas de valoración de transmisiones lucrativas y societarias

En relación con el actual artículo 15 de la LIS (que pasa a ser el artículo 17), se introducen algunas novedades:

- Por un lado, dado que el régimen de neutralidad será el régimen general, los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión, escisión total o parcial, canje de valores, aportaciones, etc. se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en dicho régimen (capítulo VII del título VII de la nueva Ley). Por tanto, las previsiones de este precepto solo aplican en ausencia de aplicación del régimen especial.
- Por otro lado, se incluye la mención expresa de que, en la reducción de capital con devolución de aportaciones, en la disolución de entidades y separación de socios, y en la fusión, absorción o escisión total o parcial, se integrará en la BI la diferencia entre el valor de mercado y su valor fiscal (no contable).

- Asimismo, en relación con la integración de rentas en transmisiones a título lucrativo, se elimina la referencia a que las subvenciones no se entienden como adquisiciones a título lucrativo.
- Se elimina la norma previa relativa a la corrección por depreciación monetaria para ajustar el efecto de la inflación en la transmisión de bienes inmuebles (15.9 de la LIS).
- Por último, se incluye expresamente una referencia a las coberturas contables y partidas cubiertas con cambios de valor reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias: las coberturas minorarán el valor de las partidas a los efectos de determinar el tratamiento fiscal que corresponda a la renta obtenida.

(vi) Operaciones vinculadas

Por otra parte, el legislador reforma el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas, en el sentido siguiente:

- Documentación específica exigible:

La documentación tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos cuyo INCN sea inferior a 45 millones de euros, y se incluyen los supuestos excluidos de la obligación de documentar que ahora se incluyen en artículo 18.4 del Reglamento del IS¹³.

Asimismo, se elimina la referencia (actual 16.2 de la LIS) a la no obligación de elaborar la documentación para entidades con INCN inferior a 10 millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado (con excepción de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal).

- Perímetro de vinculación:

Por un lado, se restringe el supuesto de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25% de participación (antiguamente 5% o 1% para cotizadas).

¹³ En concreto, no se añade ningún supuesto nuevo a los ya previstos (i.e. mismo grupo de consolidación fiscal, las agrupaciones de interés económico y las UTEs, ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores) mientras que se elimina la anterior exclusión de documentar las operaciones realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección.

Por otro lado, si bien el Anteproyecto introducía un nuevo supuesto de vinculación de hecho (i.e. el ejercicio del poder de decisión), el Proyecto LIS elimina dicha propuesta.

Asimismo, se incluye el matiz de que son partes vinculadas la sociedad y los consejeros/administradores “*salvo en lo correspondiente a la retribución en el ejercicio de sus funciones*”.

Desaparecen los supuestos actuales de la letra “e) *Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo*”, la letra “k) *Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio*” y la letra “l) *Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.*”

A cambio, se introduce un nuevo apartado (artículo 18.8 del Proyecto LIS) respecto a las operaciones con el EP en el extranjero.

- Metodología de valoración:

Se elimina la anterior jerarquía de métodos para determinar el valor de mercado, debiéndose tener en cuenta a la hora de decidir, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad. Asimismo, se admiten con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración (siempre que respeten el principio de libre competencia).

Asimismo, se establecen reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales (nuevo artículo 18.6¹⁴ del Proyecto LIS).

- Se prevé como novedad que no se aplicará el ajuste correspondiente en caso de que el valor comprobado sea diferente al de mercado (actualmente regulado en el artículo 16.8 de la LIS) si se produce la restitución patrimonial entre las entidades vinculadas

¹⁴ Así, se podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sea una entidad de reducida dimensión, más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75% del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales: 1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, y 2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas (o, en ausencia de estos últimos, no sea inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (“IPREM”)).

(pendiente de desarrollo reglamentario). Asimismo, se prevé que no se podría aplicar el procedimiento de tasación pericial contradictoria para la valoración de operaciones vinculadas.

- Régimen sancionador:

Por un lado, se reducen las sanciones pecuniarias asociadas a no disponer de la documentación requerida legalmente (de 1.500 a 1.000 euros para datos, y de 15.000 a 10.000 euros por conjunto de datos).

Por otro lado, se modifica la sanción prevista para los casos en los que además de faltar la documentación, se produce una corrección valorativa (equivalente al 15%), de forma que también es aplicable en los casos en los que el valor de mercado derivado de la documentación no sea el declarado por el sujeto pasivo.

Adicionalmente, se prevé expresamente la compatibilidad con las sanciones por obstrucción y con las reducciones por conformidad del artículo 188 de la LGT.

Por último, se prevé expresamente la estanqueidad de la valoración realizada conforme a esta regulación específica de las operaciones vinculadas con la valoración que se pudiera hacer en otros impuestos (como por ejemplo el valor en aduana para los aranceles). Así, salvo disposición expresa en contrario, este valor no tiene impacto en otros impuestos.

(vii) Cambios de residencia, cese de EPs y operaciones relacionadas con entidades en paraísos fiscales:

Se introducen ciertas modificaciones, entre las que destaca la posibilidad de aplazar el pago de la deuda tributaria para los contribuyentes que se desplacen a un Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información.

Asimismo, se incluye el régimen en el nuevo artículo 19 del Proyecto LIS (actual artículo 17.1 de la LIS). Como novedad, el perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta y que debe computar por la contraprestación íntegra devengada, si la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida únicamente si el defecto de retención se produce *“por causa imputable exclusivamente al retenedor”*.

Por último, respecto de las operaciones relacionadas con paraísos fiscales, se establece que se valorarán, en todo caso, conforme a su valor de mercado.

(viii) Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal

Se introduce un nuevo precepto (20 del Proyecto LIS) que contiene el mandato de integrar en la BI la diferencia entre la valoración contable y fiscal, de manera análoga a lo previsto actualmente en el artículo 18 en relación con la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado.

(ix) Compensación de BINs

Por un lado, se elimina el límite temporal para compensar las BINs. Por otro lado, se introduce una limitación cuantitativa permanente (a diferencia de las existentes actualmente que tienen vocación temporal) en el 70% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de un millón de euros. No obstante, para el ejercicio 2015, se mantiene el régimen de limitación a la compensación de BINs vigente en 2014 (50% / 25%)¹⁵.

Asimismo, se establece que la limitación a la compensación de las BINs no resultará aplicable en el periodo en el que se produzca la extinción de la entidad (salvo que la misma se produzca en el marco de una operación de reestructuración protegida).

Dicha limitación tampoco será de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. No obstante, de forma transitoria para el ejercicio 2015, se mantendrá el régimen actual que prevé únicamente la no aplicación de la limitación a las quitas en la medida en que fueran concedidas por acreedores no vinculados

Adicionalmente, en relación con el actual límite a la compensación de BINs previsto en el artículo 25.2 de la LIS, se modifica uno de los requisitos para su aplicación¹⁶. En concreto, el actual requisito¹⁷ relativo a la inactividad de la sociedad durante los seis meses anteriores a la adquisición se sustituye por la concurrencia de las siguientes circunstancias: (a) que la sociedad no viniera realizando actividad económica alguna dentro de los tres meses anteriores a la adquisición; (b) que realizara una actividad económica en los dos años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un INCN en esos años posteriores superior al 50% del importe medio del INCN de los dos años anteriores, y (c) que se trate de una entidad patrimonial o (d) que esté dada de baja en el índice de entidades.

¹⁵ Debemos señalar que el límite para la compensación de BINs en el ejercicio 2016, actualmente fijado en el 70% de acuerdo a lo dispuesto en la Disposición Transitoria Trigésima Sexta del Proyecto LIS, podría verse modificado.

¹⁶ Así, según la Exposición de Motivos del Proyecto LIS *“con el objeto de evitar la adquisición de entidades inactivas o cuasi-inactivas con bases imponibles negativas (...), incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal”*.

¹⁷ Recordemos que los otros dos requisitos actuales son, resumidamente, que la sociedad sea adquirida por una entidad vinculada, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la BIN, y que los adquirentes hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la BIN.

Por último, la extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción va acompañada de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos. Así, se regula la facultad de comprobar ejercicios prescritos cuando se trata de magnitudes aplicables en otros períodos que no lo están, con un límite de diez años (contados desde el día siguiente a aquél en que finalice el plazo establecido para presentar la autoliquidación correspondiente al periodo en que se generó el derecho a la compensación). Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las BINs cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la autoliquidación y de la contabilidad depositada en el Registro Mercantil.

Tratamiento de la doble imposición

Se incluye una importante reforma¹⁸ del mecanismo de la eliminación de la doble imposición, con dos objetivos fundamentales: (i) equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas de forma que ambas se recogen en el nuevo artículo 21 del Proyecto LIS, y (ii) establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes.

(i) En relación con la exención por doble imposición aplicable a dividendos y transmisiones de la participación, las principales novedades son las siguientes:

- Se aplica una exención del 100% a los dividendos y a las ganancias obtenidas, siempre que se cumplan los requisitos fijados por la normativa y con los límites que se detallan a continuación, eliminándose la deducción para evitar la doble imposición para dividendos y plusvalías de fuente interna.
- La “participación significativa” se define como la superior al 5%, y como novedad, alternativamente que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros (en el Anteproyecto IS se fijaba el límite en 50 millones de euros).
- Cuando la entidad participada reciba más de un 70% de sus ingresos de rentas a las que les sería aplicable la presente exención se exige que la participación indirecta del contribuyente, en esas participadas de segundo o ulterior nivel, cumpla los requisitos exigidos para la aplicación de la exención. El porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios del artículo 42 del CCo y

¹⁸ Reforma que trae causa, según la propia Exposición de Motivos, en el Dictamen motivado de la Comisión Europea nº 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos.

formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5% salvo que las filiales formen parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada a los efectos del artículo 42 del CCo.

Este requisito no será de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la BI de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de capital, sin tener derecho a exención o deducción por doble imposición.

- En el ámbito internacional, habría que destacar que se elimina el requisito relativo a la realización de actividad económica (i.e. que 85% de las rentas provengan de la realización de actividades empresariales en el extranjero), si bien se incorpora un requisito de tributación mínima que se establece en el 10% de tipo nominal¹⁹, que se computa con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre los beneficios que se reparten. Se considerará cumplido este requisito cuando el país de residencia de la entidad participada haya firmado un CDI que le sea de aplicación y que contenga una cláusula de intercambio de información con España.

No se aplicará la exención si los dividendos recibidos generan un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

- El nuevo artículo establece que tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios (i) los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable y (ii) las retribuciones de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que se genere un gasto deducible en la entidad pagadora.
- Se impide la aplicación de la exención respecto de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos cuyo importe deba ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato que verse sobre los valores de los que aquellos proceden, registrando un gasto al efecto permitiéndose aplicar la misma en la entidad receptora siempre que cumpla los requisitos para aplicar la exención, conserve el registro contable de dichos valores y pruebe que el dividendo ha sido recibido por la otra

¹⁹A estos efectos, al igual que ocurría actualmente, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla.

entidad contratante u otra entidad perteneciente al grupo de sociedades de cualquiera de las dos entidades.

- En el caso de transmisión de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad residente o no residente en territorio español que, a su vez, participara en dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplieran los requisitos previstos, la exención se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:
 - i. Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte de la renta que se corresponda con los beneficios generados por las entidades en las que se cumpla el requisito de tributación mínima.
 - ii. Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que proporcionalmente sea atribuible a las entidades en que se haya cumplido el requisito de tributación mínima.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención se integrará en BI, teniendo derecho a la deducción para evitar la doble imposición jurídica (artículo 31 del Proyecto LIS), en caso de proceder su aplicación, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para ello. No obstante, a los efectos del requisito relativo al porcentaje de participación (o valor de adquisición de la participación), se tomará exclusivamente el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS, por la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención correspondiente a aquellos ejercicios o entidades respecto de las que no se haya cumplido el requisito de tributación mínima, en relación con la renta total obtenida en la transmisión de la participación.

- La exención sobre las ganancias se aplicará en casos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.
- En el supuesto de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, la aplicación de la exención sobre la renta positiva o el reconocimiento de la renta negativa se limitará en cada caso al exceso sobre (i) el importe de las rentas negativas netas obtenidas en las

transmisiones previas que hayan sido objeto de integración en la BI o (ii) el importe de la renta positiva a la que se haya aplicado la exención.

- En relación con los supuestos de exclusión de la exención se establece que no aplicará la exención (i) a las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario; (ii) a las rentas obtenidas por agrupaciones de interés económico (“AIEs”) españolas y europeas, y por UTEs, cuando, al menos uno de sus socios sea persona física; y (iii) a las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su BI y gocen de la deducción para evitar la doble imposición.

Asimismo, se elimina la exclusión que actualmente se recoge en el artículo 21.3.b) de la LIS, esto es, la prevista para las rentas de fuente extranjera procedentes de entidades que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal previsto en este artículo (recordamos que existe una presunción de que es así cuando la misma actividad que desarrolla la filial en el extranjero se hubiera desarrollado con anterioridad en España por otra entidad, que haya cesado en la referida actividad y que forme grupo mercantil).

- En ningún caso se aplicará la exención cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la UE y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas. Tampoco aplicará cuando la entidad participada sea una entidad patrimonial.
- Adicionalmente, no se aplicará la citada exención a la transmisión de participaciones en los siguientes casos:
 - i. Respecto de aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.
 - ii. La parte de las renta derivada de la transmisión de la participación en una AIE española o europea, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación respecto de los años en los que no se cumplieran estos.
 - iii. En relación con las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que cumpla los requisitos establecidos para ser considerada entidad de reducida dimensión siempre que, al menos, el 15% de sus rentas queden sometidas al régimen de TFI.

Si las circunstancias señaladas en el apartado i) o iii) únicamente se cumplen en alguno de los años de tenencia de la participación la exención podrá aplicarse de manera proporcional. Asimismo, estas excepciones a la exención resultarán de aplicación en los supuestos de liquidación de la entidad, separación de socios, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación dineraria o cesión global de activo y pasivo.

iv. Cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

(ii) En relación con la exención prevista para rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP (que se mantiene en el artículo 22 de la LIS):

- Se modifica en los mismos términos que la exención del artículo 21 del Proyecto LIS indicada, es decir, se asocia al requisito de la tributación idéntica o análoga a un tipo nominal de al menos el 10% y se elimina la mención a la realización de actividades económicas.
- Adicionalmente, se incluye una nueva definición de EP en términos similares al artículo 69.Tres de la LIVA o al artículo 5 del Modelo CDI de la OCDE. Asimismo, se define cuándo debe entenderse que existen dos EPs en un mismo país, y se incluye la definición de renta del EP en los términos del Modelo de Convenio de la OCDE (esto es, según el principio de “*entidad distinta e independiente*”).
- Por último, se excluye la aplicación de la exención cuando el EP esté situado en un paraíso fiscal, excepto que se trate de un Estado miembro de la UE y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

(iii) En relación con la deducción para evitar la doble imposición internacional por el impuesto soportado en el extranjero (artículo 31 del Proyecto LIS), se incluye como novedad la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Adicionalmente, la determinación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un EP se realizará de acuerdo con lo establecido en el artículo 22 del Proyecto LIS citado previamente. Por otro lado, se prevé la no integración en la BI de las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un EP, excepto en el caso de transmisión del EP o cese de su actividad.

- (iv) Por último, en relación con la deducción para evitar la doble imposición internacional por los dividendos y participaciones en beneficios (artículo 32 del Proyecto LIS), se introducen modificaciones en el mismo sentido que las del artículo 21 de la LIS (participación con un valor de 20 millones de euros y la eliminación del número de años para deducir el exceso).

Cuando en la BI se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la BI del contribuyente.

Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios, los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración a efectos contables.

Asimismo, tendrá la consideración de impuesto efectivamente pagado el impuesto satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén participadas directamente por aquellas, y así sucesivamente, en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos siempre que la participación indirecta en dichas entidades sea, al menos, del 5% y se cumpla el requisito de tenencia de la participación.

No obstante lo anterior, esta deducción no resultará de aplicación en relación con los dividendos o participaciones en beneficios recibidos cuyo importe deba ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato que verse sobre los valores de los que aquellos proceden, registrando un gasto al efecto.

- (v) Prescripción: El derecho de la Administración para comprobar o investigar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho (en los mismos términos que lo indicado para las BINs). Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía.

Reserva de capitalización

Por otra parte, el artículo 25 del Proyecto LIS incluye un nuevo beneficio fiscal consistente en la posibilidad de deducir el 10% del incremento de los fondos propios de la entidad de la BI positiva del periodo previa a (i) esta reducción, (ii) la integración de las dotaciones por deterioro de créditos de entidades no vinculadas y (iii) la compensación de BINs, con el límite del 10% de esta BI previa.

Para la aplicación de esta reducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Que el incremento de los fondos propios se mantenga durante un plazo de cinco años.
- Que se dote una reserva indisponible durante el citado plazo de cinco años por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado.

No se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva:

- Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de neutralidad.
- Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación legal.

En caso de insuficiencia de cuota, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los dos años inmediatos y sucesivos, en todo caso con sujeción al límite del 10% antes indicado.

Por lo que respecta al cálculo del incremento de los fondos propios, el mismo vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del año sin incluir los resultados del mismo y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior. No obstante, no se tendrán en cuenta a los efectos de determinar el incremento:

- Las aportaciones de socios.
- Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
- Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias.
- Las reservas de carácter legal o estatutario.
- Las reservas indisponibles dotadas para la reserva de inversiones en Canarias.
- Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- Los fondos propios que se correspondan con la variación de activos por impuesto diferido.

Por otra parte, esta reducción es incompatible con la reducción en concepto de factor de agotamiento.

Finalmente, el incumplimiento de los requisitos establecidos determinará la obligación de regularizar las cantidades indebidamente reducidas y los correspondientes intereses de demora.

Reducciones a la BI

- La reducción prevista para las rentas procedentes de determinados activos intangibles (“Patent Box”) se mantiene. No obstante, se elimina (i) la referencia a la obligación de documentar estas operaciones cuando las mismas se efectúen entre entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal (si bien, dicha referencia se incluye en las

reglas de consolidación fiscal); y (ii) la regla de cálculo para los activos intangibles no reconocidos en el Balance.

- Se amplía el régimen de deducciones previsto para la obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias. La nueva Ley establece que serán deducibles los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social cuando, de conformidad con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Periodo impositivo y devengo

Se mantiene la redacción anterior.

Tipos de gravamen

En relación con el tipo de gravamen del Impuesto, el mismo presenta las siguientes modificaciones:

- Se reduce el tipo de gravamen general al 25% para los periodos impositivos iniciados en 2016 y se prevé un tipo de gravamen general del 28% para el ejercicio 2015. No obstante, para ciertas entidades el tipo general en 2015 se fija ya en el 25%.
- Las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la BI resulte positiva y en el siguiente, tributarán al tipo del 15%. No obstante, no resultará de aplicación el tipo del 15%, entre otros supuestos, si la entidad es patrimonial.
- Para el ejercicio 2015, se establece un tipo del 33% para las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos. A partir de 2016, dichas entidades tributarán al tipo del 30%.

Cuota íntegra

Se introduce una referencia a la posible minoración o incremento que puede sufrir la BI, con carácter previo a la aplicación del tipo de gravamen correspondiente, como resultado de aplicar la reserva de nivelación de bases imponibles.

Bonificaciones

Se mantienen las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, así como por la prestación de servicios públicos. No obstante, se elimina la bonificación prevista para las rentas derivadas de la prestación de actividades exportadoras.

Deducciones

- En primer lugar cabe indicar que se eliminan las deducciones por inversión de beneficios, por inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, por gastos de formación profesional y por reinversión de beneficios extraordinarios.

No obstante, las deducciones pendientes de aplicar a 1 de enero de 2015 podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, con los límites y condiciones establecidos en el Proyecto LIS.

En relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, si se trata de operaciones a plazos o con precio aplazado, los porcentajes de deducción serán 10% y 15% para 2015 y 7% y 12% a partir del 1 de enero de 2016 (en vez del actual 12% y 17%).

- Respecto de la deducción por actividades Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica (“I+D+i”), se introducen las siguientes novedades:
 - i. Se matiza el concepto de investigación y desarrollo en la creación de software avanzado eliminándose la referencia a la necesidad de que suponga un progreso científico o tecnológico significativo.
 - ii. Se matiza también el concepto de innovación tecnológica incluyéndose actividades relacionadas con la animación y los videojuegos.
 - iii. La base de la deducción se minorará en la totalidad del importe de las subvenciones recibidas (actualmente la base se minorará exclusivamente en el 65% de las subvenciones).
 - iv. En relación con la deducción por investigación y desarrollo, el importe de la deducción se incrementa al 50% por la parte de los gastos de investigación y desarrollo que superan el 10% del INCN. A este respecto, los gastos y la cifra de negocios debe computarse al nivel del grupo de sociedades formado de acuerdo con el artículo 42 del CCo, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. La redacción actual de la LIS prevé una deducción del 50% (actualmente reducida al 42%) para el importe de los gastos que superen la media de los dos ejercicios previos.
 - v. En relación con los acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones por las actividades de I+D+i, el Proyecto LIS precisa que los informes motivados que pueden ser aportados por el contribuyente solo serán vinculantes para la Administración en relación con la calificación de las actividades.
 - vi. Se elimina la referencia expresa a que se consideran gastos de investigación y desarrollo los gastos realizados por el sujeto pasivo,

incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionadas con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos.

- Respecto de la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial, se introducen las siguientes novedades:
 - i. El productor tendrá derecho a una deducción del 20% sobre la inversión que ascienda hasta un millón de euros, manteniéndose el tipo del 18% para el resto de la inversión efectuada. El importe de la deducción queda limitado a tres millones de euros.
 - ii. Al menos el 50% de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.
 - iii. En caso de coproducción, cada coproductor determinará la deducción en función de su porcentaje de participación en la coproducción.
 - iv. Para la aplicación de la deducción será necesario el cumplimiento de determinados nuevos requisitos²⁰
 - v. El importe de la deducción y del resto de las ayudas no podrá superar el 50% del coste de la producción.
 - vi. La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el 40% del coste de producción y se minorará en el importe de las subvenciones.
 - vii. La deducción se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. No obstante, en las producciones de animación, la deducción se aplicará a partir del período impositivo en que se obtenga el certificado de nacionalidad.

²⁰ Haber obtenido la calificación de productor del Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales; que la producción haya obtenido el correspondiente certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, en los términos establecidos en la Orden CUL/2834/2009, de 19 de octubre, por la que se dictan normas de aplicación del Real Decreto 2062/2008, de 12 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, en las materias de reconocimiento del coste de una película e inversión del productor, establecimiento de las bases reguladoras de las ayudas estatales y estructura del Registro Administrativo de las Empresas Cinematográficas y Audiovisuales; y que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma, en los términos establecidos en la Orden CUL/2834/2009.

- Se establece un régimen especial para los productores registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas que se encarguen de la ejecución de una producción de largometrajes cinematográficos y de obras audiovisuales, con las siguientes especialidades:
 - i. La deducción será del 15% de los gastos realizados en territorio español, siempre que la producción obtenga un certificado de carácter cultural en los términos indicados previamente y que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de un millón de euros.
 - ii. La base de la deducción se corresponde con los siguientes gastos realizados en territorio español, siempre que estén directamente relacionados con la producción: los gastos de personal creativo, siempre que tenga nacionalidad española o de algún Estado miembro del EEE y con el límite de 50.000 euros por persona; y los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.
 - iii. El importe de esta deducción no podrá superar (i) los 2,5 millones de euros por cada producción realizada ni (ii) el 50% del coste de producción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente. Los importes de esta deducción no se tienen en cuenta a los efectos de aplicar los límites generales de las deducciones regulados en el artículo 39.1 del Proyecto LIS.
 - iv. Se permite la solicitud del abono de la deducción, en caso de insuficiencia de cuota, mediante la propia declaración.

- Se establece una deducción específica del 20% para los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, con las siguientes características:
 - i. La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades.
 - ii. La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente.
 - iii. Para la aplicación de esta deducción, será necesario que el contribuyente (i) haya obtenido un certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, y (ii) destine al menos el 50% de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la misma. El plazo para el cumplimiento de este requisito empieza con el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios y alcanza hasta los cuatro años siguientes al cierre del mismo.

- iv. La base de esta deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma. El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80% de dichos gastos.
- Se mantienen las deducciones por creación de empleo y por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.
- Se mantienen los actuales límites para la aplicación de las deducciones respecto de la cuota íntegra (25% con carácter general, incrementado al 50% para el importe de la deducción por I+D+i que exceda del 10% de la cuota íntegra) y que, en principio, solo resultaban aplicables hasta finales de 2015.
- Respecto de la monetarización de la deducción por I+D+i, se precisa que (i) los límites máximos se computan al nivel del grupo de sociedades con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas y (ii) que la obligación de destinar un importe equivalente a la deducción a gastos de I+D+i se computa desde la finalización del período impositivo en el que se realice la aplicación de la deducción (supuesto ya previsto) o en el que se solicite el abono.
- Al igual que en el caso de las BINs y de las deducciones por doble imposición, se fija en diez años el plazo de la Administración para comprobar las deducciones y transcurrido el mismo el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Pagos fraccionados

- El Proyecto LIS establece expresamente que los pagos fraccionados deben efectuarse obligatoriamente sobre la parte de la BI del período de los tres, nueve u 11 primeros meses de cada año natural para los sujetos pasivos cuyo INCN de los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio supere la cantidad de seis millones. De este modo, se elimina la necesidad de que los Presupuestos General de Estado regulen los casos en los que resulta obligatoria esta modalidad (con carácter general, resultaba obligatorio para las entidades que tuvieran la condición de gran empresa a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”). La cuantía del pago fraccionado de esta modalidad será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.
- Se fija en el 18% la cuantía del pago fraccionado cuando se calcule sobre la cuota íntegra del último período impositivo, tal como venía siendo fijado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

- Se mantienen para 2015, tal como estaba previsto, las normas temporales de determinación de la base del cálculo del pago fraccionado y de la cuantía mínima del pago fraccionado.
- Asimismo, para 2015, el Proyecto LIS establece que, para el cálculo del pago fraccionado mínimo, quedará excluido del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias el importe correspondiente a las rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la BI del período impositivo.

Regímenes especiales

- En el Proyecto LIS, se modifica el régimen de las agrupaciones de AIEs españolas y europeas, y de UTEs.

En primer lugar, se aclara que las AIEs, aunque no queden obligadas al pago del IS, sí están sujetas a la totalidad de las obligaciones establecidas legalmente. Asimismo, se establece que la reserva de capitalización no aplicada en el ejercicio podrá ser imputada a los socios y que la BI debe quedar minorada o incrementada en la reserva de nivelación. Por último, el Proyecto LIS determina que el valor de adquisición de las AIEs españolas, cuando así lo establezcan los criterios contables, debe minorarse en el importe de los gastos financieros, las BINs, la reserva de capitalización y las deducciones y bonificaciones, imputadas a los socios.

Respecto de las UTEs, se incluye la obligación de minorar el valor de adquisición por el importe de las pérdidas imputadas a los socios. Asimismo, respecto de las UTEs que operen en el extranjero, se amplía la posibilidad de aplicar la exención para evitar la doble imposición a las empresas que participen en la UTE y, además, se recoge expresamente la posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición (“DDI”) internacional a dichas rentas.

Por último, en relación con las imputaciones efectuadas a los socios, se elimina la posibilidad de que las mismas se realicen a partes iguales en caso de que no se precise un criterio específico en la escritura de constitución.

- En relación con las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, se elimina la bonificación del 90% para el arrendamiento de vivienda por discapacitados.

Además, se establece expresamente la incompatibilidad de la bonificación del 85% con la reserva de capitalización.

Por último, se establecen las siguientes dos matizaciones técnicas: (i) para el cálculo de la bonificación deberán tenerse en cuenta los gastos fiscalmente deducibles y (ii) se adapta el régimen de los socios a la nueva exención aplicable sobre los dividendos distribuidos por la entidad dedicada al arrendamiento de vivienda (aplicándolo sobre el 50% de los dividendos), así como a las rentas derivadas de la transmisión de su participación en dichas entidades.

- La exención del 99% prevista para las entidades de capital riesgo sobre las rentas obtenidas por la transmisión de sociedades queda limitada a aquellas sociedades que no cumplan los requisitos previstos para la exención para evitar la doble imposición internacional, a los que se ha hecho referencia previamente, siempre que el adquirente no resida en un paraíso fiscal. Además, se eliminan las restricciones a la aplicación de la exención en caso de transmisión a entidades del grupo o de participaciones que anteriormente hubiesen sido adquiridas a entidades vinculadas.
- El Proyecto LIS establece numerosos cambios al régimen de consolidación fiscal que queda regulado conforme a las siguientes reglas:
 - i. Como principal novedad, cabe indicar que podrán constituir un grupo de consolidación fiscal las sociedades residentes dependientes cuya sociedad matriz sea una entidad no residente que no resida en un paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un impuesto análogo o similar al IS (i.e. sociedades “hermanas” con una sociedad matriz común no residente).
 - ii. Se excluye expresamente del perímetro de consolidación a las entidades no residentes en territorio español. En concreto, el Proyecto LIS introduce una nueva Disposición Adicional Duodécima que equipara el tratamiento fiscal que debe darse al caso en el que la entidad dominante del grupo fiscal sea una entidad residente en territorio español y sometida a la normativa foral del País Vasco en el IS, con el tratamiento fiscal de una entidad dominante no residente en territorio español.
 - iii. Las referencias a la “sociedad dominante” se sustituyen por el concepto de “entidad representante”, de manera que, en los casos en los que las entidades dependientes tienen una sociedad matriz no residente, pueda tener dicha condición de entidad representante alguna de las entidades residentes dependientes y no la entidad matriz no residente.
 - iv. A los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los EPs de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100% del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residentes.

- v. Para la inclusión en el grupo, además de mantener una participación del 75% ó 70% del capital social, resulta necesario que la entidad dominante posea la mayoría de los derechos de voto.
- vi. El Proyecto LIS precisa que las entidades dependientes no podrán ser, ni de manera directa ni indirecta, dependientes de ninguna otra entidad residente que cumpla los requisitos para ser considerada dominante.
- vii. Se consideran entidades dependientes los EPs de entidades no residentes en territorio español respecto de los cuales una entidad cumpla los requisitos para ser considerada entidad dominante.
- viii. Aunque las sociedades integradas deben tener el mismo tipo impositivo, se podría optar por que en el grupo se integre al menos una entidad de crédito, cuyo tipo impositivo diferiría de las demás entidades. En dicho caso, tanto la entidad de crédito como la entidad dominante, deberán tomar los correspondientes acuerdos.
- ix. Las sociedades para la gestión de activos, constituidas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 8/2012, de 30 de octubre, se incluirán en el mismo grupo fiscal de las entidades de crédito, siempre que se cumplan los requisitos de participación y permanencia.
- x. El grupo fiscal se extingue cuando la entidad dominante pierda su condición de tal. No obstante, no se extinguirá cuando la entidad dominante pierda tal condición y sea no residente en territorio español, siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorporen a otro grupo fiscal.
- xi. El acuerdo de aplicar el régimen especial de consolidación deberá adoptarse por el Consejo de Administración u órgano equivalente, con el régimen anterior el acuerdo lo adoptaba la junta de accionistas.
- xii. Se incrementan significativamente las sanciones por la falta de toma de las decisiones para la opción del grupo, pasando de 2.000 euros a 20.000 euros para el primer ejercicio y de 4.000 euros a 50.000 euros para el segundo ejercicio.
- xiii. La BI del grupo estará formada, además de por las BI individuales, por las eliminaciones e incorporaciones, por las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización, por las dotaciones por deterioro de los créditos

(con el límite del 70%) y por las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación, en su caso.

- xiv. Tal como se ha indicado previamente, el límite de los gastos financieros deducibles se calcula a nivel del grupo de consolidación, salvo en caso de extinción de la entidad (exceptuando si se extingue en el grupo).
- xv. No se incluyen en la BI individual ni la reserva de capitalización, ni las dotaciones por deterioro de los créditos (con el límite del 70%), ni la compensación de BINs, ni las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación, en su caso.
- xvi. En relación con las eliminaciones e incorporaciones, se eliminan las especialidades en el ámbito fiscal, sustituyéndose por una referencia genérica a las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.
- xvii. En relación con el reconocimiento de los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción del 60% prevista para el régimen del Patent Box, la incorporación en la BI se realiza en el ejercicio en el que los ingresos, gastos o resultados se entienden realizados frente a terceros. La cesión de estos activos está sometida a las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas.
- xviii. El tipo de gravamen será el tipo impositivo de la entidad representante, salvo en el caso de grupos en el que se integre al menos una entidad de crédito, en cuyo caso el tipo de gravamen ascenderá al 30%.
- xix. En el supuesto de que una entidad se incorpore a un grupo fiscal (régimen de entrada), en la determinación de la BI del grupo fiscal deberá tenerse en consideración que:
 - a. Los gastos financieros netos pendientes de deducir se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad.
 - b. En el supuesto de que los gastos financieros no alcancen el límite del 30%, la diferencia entre los gastos financieros y el límite será aplicable en relación con los gastos financieros generados por la propia entidad.
 - c. Los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de

- consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la propia entidad o grupo adquirente teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan y sin incluir el beneficio operativo de la entidad o entidades adquiridas durante los cuatro años posteriores a dicha adquisición. Esta circunstancia no resultará de aplicación a las entidades que se hayan incorporado a un grupo fiscal en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 20 de junio de 2014.
- d. El límite anterior no será aplicable en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70% del precio de adquisición. Tampoco se aplicará el mismo en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los ocho años siguientes hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.
 - e. Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización pendientes de aplicar se aplicarán en la BI del grupo fiscal, con el límite del 10% de la BI positiva individual de la propia entidad previa a su aplicación, a la integración de las dotaciones por deterioro de créditos de entidades no vinculadas y a la compensación de BINs, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad.
 - f. Las dotaciones por deterioro de créditos de entidades no vinculadas pendientes de integrar en la BI se integrarán en la BI del grupo fiscal, con el límite del 70% de la BI positiva individual de la propia entidad previa a la integración de las dotaciones de la referida naturaleza y a la compensación de BINs, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad.
 - g. Las BINs de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la BI de este, con el límite del 70% de la BI individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones.
- xx. En el supuesto de que el grupo se extinga, se pierda el derecho a su aplicación o alguna sociedad sea excluida del grupo (régimen de salida), deberán tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- a. Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la BI individual de las entidades que forman parte del mismo, en la medida en que hubieran generado la renta objeto de eliminación.
 - b. Cada entidad asume, en la proporción que hubieren contribuido a su formación, los gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal, la diferencia entre los gastos financieros y el límite del 30% del beneficio operativo, las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización, las dotaciones por deterioro de créditos de entidades no vinculadas, el derecho a la compensación de las BINs pendientes de compensar, las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación de bases imponibles y el derecho a la aplicación de las deducciones pendientes de aplicar y el derecho a la deducción de los pagos fraccionados que hubiese realizado el grupo fiscal.
- xxi. En el supuesto de que la entidad dominante adquiriera la condición de dependiente o sea absorbida por alguna entidad a través de una operación de fusión acogida al régimen fiscal especial de neutralidad, que determine que todas las entidades incluidas en un grupo fiscal se integren en otro grupo fiscal, se debe tener en consideración las siguientes reglas, siempre que, este supuesto se produzca a partir del primer período que se inicie el 1 de enero de 2015 (tal como indica la Disposición Transitoria Vigésimo Quinta):
- a. No se integrarán en la BI las eliminaciones pendientes de incorporación.
 - b. Los gastos financieros netos pendientes de deducir que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de todas ellas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan y el derecho a incrementar los gastos deducibles por la diferencia entre el límite del 30% y los gastos financieros incurridos será aplicable en relación con los gastos financieros generados por dichas entidades conjuntamente.
 - c. Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización pendientes de aplicar que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal se aplicarán en la BI del nuevo grupo, con el límite de la suma de las bases imponibles positivas de las referidas entidades previas a su aplicación, a la integración de las dotaciones por deterioros de créditos de entidades no vinculadas y a la compensación de BINs, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar.
 - d. Las dotaciones por deterioros de créditos de entidades no vinculadas pendientes de integrar en la BI que asuman las entidades que se

- incorporan al nuevo grupo fiscal se integrarán en la BI de éste, con el límite de la suma de las bases imponibles positivas de las referidas entidades previa a la integración de las dotaciones de la referida naturaleza y a la compensación de BINs, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar.
- e. Las BINs pendientes de compensación podrán ser compensadas en el nuevo grupo fiscal con el límite de la suma de las bases imponibles de las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan.
 - f. Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación pendientes de adicionar se adicionarán a la BI del grupo fiscal.
 - g. Las deducciones pendientes de aplicación podrán deducirse en la cuota íntegra del nuevo grupo fiscal con el límite de la suma de las cuotas íntegras de las entidades que se incorporan al mismo.
- xxii. Se elimina la referencia al plazo de presentación de declaraciones complementarias que deban practicarse en caso de extinción del grupo fiscal, pérdida del régimen de consolidación fiscal o separación de entidades del grupo fiscal.
- xxiii. La Disposición Transitoria Vigésimo Quinta establece que:
- Las entidades que estuvieran aplicando el régimen de consolidación fiscal a la entrada en vigor del Proyecto LIS continuarán en su aplicación.
 - Las entidades que, de acuerdo con la definición de grupo fiscal, cumplan las condiciones para ser consideradas como dependientes de un grupo, sin que formaran parte del mismo con anterioridad por no cumplir los requisitos necesarios para ello, se integrarán en el mencionado grupo en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015. La opción y comunicación deberá realizarse dentro del referido período impositivo.
 - No se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se convierta en dependiente de una entidad no residente en territorio español por aplicación de la nueva definición de grupo fiscal (introducida por el Proyecto LIS) en el primer período impositivo que se inicie a partir de dicha fecha, salvo que dicho grupo fiscal se integre en otro ya existente.

- Las entidades que cumplan las condiciones para formar un grupo de consolidación fiscal, sin que formasen parte de ningún grupo fiscal con anterioridad a la entrada en vigor del Proyecto LIS por no cumplir los requisitos necesarios para ello, podrán optar por la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2015, siempre que la opción y comunicación se realice antes de la finalización de dicho período impositivo.
- Los efectos previstos para los casos de integración del grupo en otro grupo fiscal, resultarán de aplicación en el supuesto de grupos fiscales respecto de los que la entidad dominante adquiera la condición de dependiente de una entidad residente en España, en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015. En este supuesto, la opción y comunicación deberán realizarse dentro del referido período impositivo.
- En el supuesto en que dos o más grupos fiscales deban integrarse por aplicación de la nueva definición de grupo fiscal, dicha integración y, en su caso, la incorporación de otras entidades en el grupo fiscal respecto de las cuales la entidad dominante cumpla tal condición, se podrá realizar en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. En este caso, aquellos grupos podrán seguir aplicando el régimen de consolidación fiscal en los períodos impositivos que se inicien en el año 2015 con la misma composición existente a 31 de diciembre de 2014.
- Las eliminaciones practicadas en un grupo fiscal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 procedentes de la transmisión de participaciones en entidades pendientes de incorporar a la entrada en vigor del Proyecto LIS, se incorporarán de acuerdo con las normas previstas a tal efecto y les resultará de aplicación la exención para evitar la doble imposición.
- El Proyecto LIS establece también significativas modificaciones respecto del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea:
 - i. El régimen especial de neutralidad será el régimen general salvo que expresamente se indique lo contrario por el contribuyente.

A este respecto, se mantiene, aunque de manera más genérica, la obligación de comunicación de las operaciones para la entidad adquirente

(salvo que sea no residente, en cuyo caso deberá ser realizada por la entidad transmitente). No obstante se establece un régimen sancionador elevado (cuantía de 10.000 euros por cada operación) en caso de incumplimiento de la obligación de comunicación.

- ii. Se elimina el tratamiento fiscal del fondo de comercio puesto que, como consecuencia de la aplicación del régimen de exención, el mantenimiento de este mecanismo resulta innecesario.

A este respecto, en caso de que la entidad adquirente participe en la transmitente, no se integra en la BI la renta negativa como consecuencia de la anulación de la participación. Asimismo, si la transmitente participa en la entidad adquirente, no se integra en la BI la renta negativa derivada de la transmisión de la participación.

- iii. Tal como se ha indicado previamente, los gastos financieros derivados de deudas contraídas para la adquisición de participaciones se deducirán con el límite del 30% de la sociedad que realizó la adquisición, sin incluir el beneficio operativo de otras entidades respecto de las cuales se haya efectuado una operación de reestructuración acogida al régimen especial de neutralidad. Este límite no resultará de aplicación a aquellas operaciones de reestructuración realizadas con anterioridad de 20 de junio de 2014.

El límite previsto en el punto anterior no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70% del precio de adquisición. Dicho límite no se aplicará tampoco en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los ocho años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.

- iv. Las BINs pendientes de compensación podrán ser compensadas por la entidad adquirente siempre que la entidad transmitente se extinga o se transmita una rama de actividad que haya generado BINs, quedando limitada la transmisión a las BINs generadas por la rama transmitida. El importe de las BINs susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de

sociedades a que se refiere el artículo 42 del CCo, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- v. En caso de que se renuncie al régimen fiscal de neutralidad, los bienes y derechos se valorarán conforme a las normas generales del impuesto y la fecha de adquisición será la fecha en la que la operación tenga eficacia mercantil. Además, en caso de que no resulte de aplicación el régimen especial de neutralidad, los bienes se valorarán conforme al valor de mercado, no tomándose como referencia el valor convenido por las partes.
- vi. Salvo en el caso de renuncia a la aplicación del régimen de neutralidad, las acciones recibidas como consecuencia de una aportación de rama de actividad o de elementos patrimoniales se valorarán por el valor fiscal que tenían dichos activos para el transmitente.
- vii. El régimen especial de neutralidad resulta de aplicación a las rentas derivadas de las transmisiones (i) de EPs situados en el territorio de Estados miembros de la UE, a favor de entidades que residan en ellos, siempre que revistan una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre (la “**Directiva 2009/133/CE**”), y estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en la parte B del anexo I de la Directiva 2009/133/CE; (ii) realizadas por entidades residentes en territorio español, de EPs situados en el territorio de Estados no pertenecientes a UE en favor de entidades residentes en territorio español; o (iii) realizadas por entidades no residentes en territorio español de participaciones en entidades residentes en territorio español, en favor de entidades residentes en su mismo país o territorio, o en favor de entidades residentes en la UE siempre que, en este último caso, tanto la entidad transmitente como la adquirente revistan una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I de la Directiva 2009/133/CE, y estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en la parte B del Anexo I de dicha Directiva.
- viii. En el caso de los canjes de valores, las acciones se valorarán por el valor fiscal que tenían para los socios que efectúan la operación. En el caso de que la renta generada en los socios no quede sujeta a tributación en España, el valor a efectos fiscales será equivalente al valor de mercado, eliminándose la posibilidad de que dicho valor quede fijado en función del valor convenido por las partes.

La fecha de adquisición de las acciones será la fecha de realización del canje de valores.

- ix. Se elimina la referencia a la obligación de imputar las rentas conforme a las normas contables (i.e. aplicación de la retroacción contable).
- x. Respecto de la información a incluir en la memoria anual, es importante destacar la nueva obligación para los socios personas jurídicas de incluir el valor fiscal de los valores entregados, así como el significativo incremento de las sanciones en caso de incumplimiento de esta obligación (de 200 a 1.000 euros por cada dato omitido durante los cuatro primeros años y de 1.000 a 5.000 euros por cada dato omitido en los años siguientes).
- xi. En el caso de la escisión parcial, se permite la aplicación del régimen especial no solo cuando el transmitente mantenga en su patrimonio una rama de actividad, sino también en caso de que mantenga participaciones en el capital de otras entidades que le confieren la mayoría del capital social. Asimismo, respecto de la escisión financiera, se hace mención a que la transmisión de las participaciones puede realizarse a una o a varias entidades.
- xii. Para el caso de aportaciones no dinerarias efectuados por contribuyentes del IRPF o del IRNR sin EP, se elimina la obligación de que la entidad aportada sea residente en territorio español, aplicándose en dicho aspecto el régimen general que no establece requisitos respecto de la residencia de la entidad aportada.
- xiii. Se simplifican las normas para evitar la doble imposición, debiendo la entidad adquirente realizar, en el momento de su extinción, los ajustes de signo contrario a los practicados por aplicación de las reglas especiales de valoración, salvo que pueda probar que se ha transmitido por los socios su participación (en cuyo caso, puede anticipar los ajustes, con el límite de la cantidad integrada por los socios). Este régimen solo es aplicable en caso de que se aporten elementos patrimoniales distintos de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de entidades.
- xiv. Se establece la obligación de que, en caso de transmisión de una rama de actividad, se atribuyan a la entidad adquirente las deudas contraídas para el funcionamiento y organización de los elementos transmitidos.
- xv. Respecto de la integración de la renta obtenida en una operación sujeta al régimen especial en caso de transmisión posterior de los activos, se permite el aplazamiento del pago de la deuda no solo en caso de

transmisión a otro Estado de la UE, sino también de transmisión a un estado del EEE con el que exista efectivo intercambio de información tributaria.

- xvi. Respecto de la integración de la renta obtenida por un socio que no integró renta alguna como consecuencia de la aplicación del régimen especial de neutralidad y que pierde a posteriori su condición de residente en territorio español, se limita la posibilidad de posponer el pago de la deuda tributaria hasta la posterior transmisión a terceros independientes a los casos en los que el socio adquiere la residente en un Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista efectivo intercambio de información tributaria. Para ello, es necesario que el contribuyente solicite el aplazamiento, resultando de aplicación a dicho aplazamiento la LGT y su norma de desarrollo en cuanto al devengo de intereses de demora y la constitución de garantías.

No obstante, si el socio adquiriese de nuevo la condición de contribuyente del IS o del IRPF, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación y obtener la devolución de las cantidades ingresadas.

- xvii. Las rentas generadas en las operaciones en las que se transmita un EP aplicarán el régimen general previsto en el artículo 22 del Proyecto IS mencionado anteriormente. En caso de que la renta no pueda quedar exenta de tributación, tal como se preveía con la actual redacción, la BI de la entidad transmitente se incrementa en el importe del exceso de las rentas negativas sobre las rentas positivas imputadas por el EP con el límite de la renta positiva generada por la transmisión. En caso de que la renta no pueda quedar exenta de tributación, tal como se preveía con la actual redacción, dicha renta se integra en la BI pudiendo deducirse la cuota íntegra del impuesto que habría gravado esa renta.
- xviii. Las potenciales regularizaciones efectuadas por la Administración tributaria deberán circunscribirse a la ventaja fiscal obtenida con la aplicación del régimen especial.

- Respecto del régimen de TFI, se establece la obligación de los contribuyentes de imputar la renta total obtenida por la entidad no residente cuando la entidad no disponga de medios materiales y personales para la realización de las actividades.

En el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, no se integrarán en la BI siempre que se deriven de participaciones que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la

participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea una sociedad patrimonial.

En todo caso, no se aplicará la obligación de imputar dichas rentas cuando se acredite que las operaciones se realizaron con los medios existentes en una entidad no residente que pertenezca al mismo grupo de sociedades.

En caso de que la entidad no residente sí disponga de medios humanos o materiales, deberá imputarse la renta positiva que provenga de diferentes rentas, habiéndose introducido a este respecto las siguientes modificaciones respecto del régimen actual:

- i. En el caso de rendimientos derivados del arrendamiento, se elimina la referencia a la LIRPF y se precisa que, en caso de cesión a una entidad del grupo de sociedades, es necesario su afección a una actividad económica, aplicándose dicha norma con independencia de la residencia y la obligación de formular cuentas anuales consolidadas de la sociedad no residente.
- ii. Se incluyen como rentas “malas” las rentas derivadas de: a) las operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad; b) la propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas y c) los instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.
- iii. Se mantiene la obligación de imputación de las rentas positivas por la participación en determinadas entidades y la cesión a terceros de capitales propios, así como por las rentas derivadas de la transmisión de los bienes y derechos que, a su vez, generen rentas que deban ser imputadas en la BI.
- iv. En el caso de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, se elimina la excepción de la aplicación de esta norma para las actividades relacionadas directamente con actividades de exportación, así como la posibilidad de no imputar las rentas si más del 50% de los ingresos derivados de esta actividad proceden de operaciones realizadas con entidades no vinculadas (i.e. aun en el caso de realización de actividades con entidades no vinculadas, la renta positiva deberá ser imputada).

Se elimina la norma por la cual no resultaba necesario imputar la renta positiva obtenida si las rentas “malas” no representaban más del 4% de los ingresos totales de la entidad no residente. Por tanto, solo se integran dichas rentas “malas” en caso de que representen más del 15% de la renta total, excepto las rentas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes y vinculadas, que se integrarán en su totalidad en la BI. Además, el Proyecto LIS elimina la posibilidad de calcular dicho límite para el conjunto de las sociedades no residentes pertenecientes al grupo de sociedades (i.e. dicho cómputo se realiza, por tanto, individualmente).

Se matizan los requisitos para no imputar las rentas procedentes de las participaciones en fondos propios de cualquier entidad, la cesión de capitales propios y la transmisión de bienes o derechos que generan las rentas que, en principio, deben imputarse en la BI del contribuyente de aplicar el régimen de TFI a excepción de las obtenidas con la transmisión de instrumentos financieros, derivados y de la realización de actividades crediticias, financieras, aseguradoras. No se imputarán dichas rentas en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea una sociedad patrimonial (i.e. se elimina la referencia a la necesidad de que el 85% de las rentas procedan del ejercicio de una actividad económica).

Respecto del importe de la renta imputada, se establece como límite la renta total de la entidad no residente, sin que pueda imputarse una cantidad superior.

Para delimitar temporalmente dicha imputación, la misma ya solo podría realizarse en el período impositivo que comprende el día en el que la entidad no residente finalice su ejercicio social.

El régimen de TFI no será aplicable a las entidades de la UE siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas. Asimismo, no será aplicable a las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el artículo 54 del Proyecto LIS (i.e. constituidas en paraísos fiscales) constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la UE.

- Respecto de la aplicación del régimen de entidades de reducida dimensión (“ERD”), la principal novedad es la reserva de nivelación de bases imponibles que permite a las

ERD minorar su BI hasta el 10% de su importe, no pudiendo la minoración superar el millón de euros y debiendo la misma ser considerada a los efectos de la determinación de los pagos fraccionados.

Aunque la aplicación de esta medida permite una clara reducción de la tributación actual, cabe indicar que las cantidades minoradas de la BI deben adicionarse posteriormente a la BI durante los períodos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del período en el que se efectúe la minoración, siempre que la ERD tenga BINs y con el límite de las mismas. El importe restante se adiciona a la BI del período impositivo en el que finaliza el mencionado plazo de cinco años, quedando por tanto la totalidad de las rentas sujetas a tributación, si bien de manera diferida.

A este respecto, el contribuyente deberá dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del ejercicio en el que se produzca la minoración o, en caso de no poder dotarse, deberá dotarse con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes. Las cantidades destinadas a la dotación de esta reserva no podrán aplicarse a la dotación de la reserva de capitalización o a la reserva para inversiones en Canarias. En caso de que las cantidades destinadas a la dotación de esta reserva sean aplicadas simultáneamente para la dotación de otras reservas, el contribuyente perderá la aplicación de este beneficio, debiendo integrarse en la BI las cantidades minoradas incrementadas en un 5%.

Se entiende que no se ha dispuesto de la referida reserva en los siguientes supuestos:

- a. Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- b. Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen de neutralidad.
- c. Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

Asimismo, el Proyecto LIS establece que este régimen de ERD no es aplicable si la entidad es una entidad patrimonial.

Por último, se elimina la libertad de amortización para inversiones de escaso valor, las incompatibilidades existentes con la libertad de amortización y la referencia expresa a la falta de necesidad de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias por la diferencia entre la amortización contable acelerada y la amortización contable.

- Respecto del régimen de los contratos de arrendamiento financiero, se elimina la obligación de las entidades arrendadoras de amortizar el coste de los bienes

adquiridos, toda vez que dichos activos, en caso de que el contrato cumpla los requisitos previstos por la normativa contable para ser considerados como contratos de arrendamiento financiero, son amortizados por la entidad arrendataria.

Asimismo, se elimina la expresa referencia a la incompatibilidad entre el régimen general de los contratos de arrendamiento y el régimen especial.

Conforme a la Disposición Transitoria Vigésimo Octava, los contratos que se beneficiaban del régimen especial por autorización administrativa mantendrán dicho régimen.

- En relación con el régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (“ETVEs”), el Proyecto LIS establece como principal novedad que los dividendos recibidos por personas físicas residentes en España y provenientes de rendimientos exentos no se consideran rentas de la base general, sino que formarán parte de los rendimientos del ahorro, equiparándose así los dividendos recibidos de una ETVE a los dividendos de las demás entidades. Además, en el caso de accionistas sujetos pasivos del IS, se elimina la referencia a la deducción para evitar la doble imposición para incluir una referencia a la exención.

El Proyecto LIS elimina además cualquier especialidad en el tratamiento en el IS de la ETVE de los dividendos y ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de la participación, debiendo aplicarse el régimen general.

Por último, cabe indicar que el Proyecto LIS establece que la entidad no podrá ser una entidad patrimonial, eliminándose los requisitos respecto de la formación del accionariado. Asimismo, se elimina la posibilidad de aplicar el régimen especial de neutralidad a las aportaciones no dinerarias a las ETVEs, siempre que las rentas derivadas de dicha operación pudiesen beneficiarse de la exención.

- El Proyecto LIS precisa que, aun cuando constituyan su objeto social, las rentas obtenidas por entidades parcialmente exentas no podrán beneficiarse de la exención si se derivan de actividades económicas. Asimismo, el Proyecto LIS precisa que quedan exentas las cuotas satisfechas por los colaboradores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica.

En todo caso, la exención que prevé este régimen no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

- Se elimina la necesidad de que la aplicación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje deba ser solicitado como mínimo tres meses antes del inicio del

período, debiendo solo solicitarse con anterioridad al inicio del período en el que va a surtir efecto este régimen.

- Se elimina el régimen de las entidades deportivas.

Normas relativas a la gestión del impuesto

- Entre las facultades de la Administración tributaria se establece que podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la BI en los períodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.
- En el supuesto de que la BI sea calculada conforme al método de estimación indirecta, el Proyecto LIS establece que las cesiones de bienes y derechos, así como las prestaciones de servicios se presumirán retribuidas por su valor de mercado.
- Se eliminan las obligaciones de comunicación del domicilio fiscal.
- La actual Disposición Adicional Vigésimo Segunda de la LIS, que permite la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, es eliminada, reproduciéndose la totalidad de su contenido en el nuevo artículo 130 del Proyecto LIS. No obstante lo anterior, la actual referencia a que los activos por impuesto diferido pueden canjearse por valores de Deuda Pública durante el plazo de compensación de las BINs queda sustituida por una referencia expresa al plazo de 18 años, de manera que dicho plazo queda limitado (frente a la compensación de BINs que, tal como se ha indicado previamente, no se establece un plazo máximo).

Disposiciones Adicionales

- En relación con las facultades de comprobación de la Administración (i.e. periodo de prescripción de BINs y deducciones durante diez años y posibilidad de regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la BI en los períodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos), se establece que resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya indicados a la entrada en vigor del Proyecto LIS en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.
- Para la aplicación de la exención por doble imposición de dividendos se introducen las mismas restricciones que se venían exigiendo para la aplicación de la antigua deducción para evitar la doble imposición interna. Se establece que no tendrán derecho a la exención:

- i. Los beneficios distribuidos con cargo a las reservas constituidas con los resultados correspondientes a los incrementos de patrimonio a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 15/1992.
 - ii. Los dividendos distribuidos con cargo a beneficios correspondientes a rendimientos bonificados de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la Ley 22/1993.
- Se mantiene la exención de las rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles (i.e. que tengan la condición de activo no corriente o de activo no corriente mantenido para la venta) efectuada antes del 31 de diciembre de 2012.
 - Las remuneraciones derivadas de las participaciones preferentes, cualquiera que sea la calificación contable, estarán sometidas al régimen de información establecido en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda.

Disposiciones Transitorias

- (i) Se incluyen las siguientes nuevas Disposiciones Transitorias que regulan, entre otras cuestiones:
 - La regularización de ajustes extracontables. Se prevé que en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado realizadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, las rentas pendientes de integrar en períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la BI de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en períodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015.
 - El mantenimiento de las medidas estructurales temporales para el ejercicio 2015.
 - El establecimiento del tipo de gravamen general en el 28% para el ejercicio iniciado desde el 1 de enero de 2015.

En el caso de las ERD, durante el ejercicio 2015, la parte de BI comprendida entre 0 y 300.000 euros tributará al tipo del 25% y el importe restante al 28%.

- El régimen fiscal de las participaciones en entidades patrimoniales de acuerdo con el régimen vigente previsto en la LIS.
- El valor fiscal de los elementos patrimoniales adjudicados a los socios con ocasión de la disolución de sociedades transparentes y patrimoniales.
- El efecto de la primera aplicación de las nuevas tablas de amortización simplificada. El Proyecto LIS establece, respecto de los elementos patrimoniales adquiridos antes del 1 de enero de 2015, que: (i) estos se amortizarán, durante los periodos que resten hasta completar su vida útil, de acuerdo con los nuevos porcentajes de amortización; (ii) los cambios en los coeficientes de amortización se contabilizarán como un cambio en la estimación contable; y (iii) las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos multiplicados por 1,1.
- La deducción del fondo de comercio financiero vigente para los periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 continuará siendo de aplicación respecto de adquisiciones de valores representativos de participaciones en fondos propios de entidades no residentes en territorio español adquiridos antes del 27 de diciembre de 2007, así como las realizadas con una obligación irrevocable convenida hasta 21 de diciembre de 2007, de acuerdo con lo dispuesto en la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 y en la Decisión de la Comisión Europea de 12 de enero de 2011.

Asimismo, en el caso de adquisición de valores que confieran la mayoría de la participación en los fondos propios de entidades residentes en otro Estado no miembro de la UE, realizadas entre el 21 de diciembre de 2007 y el 21 de mayo de 2011, podrá aplicarse dicha deducción establecida en el referido apartado 5 del artículo 12 cuando se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, en los términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 1 de la citada Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011.

- El régimen transitorio para la reversión del deterioro de valor de determinados elementos patrimoniales. Así, si el deterioro resultó deducible, deberá integrarse en la BI su reversión.
- En relación con el régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un EP (generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013), el Proyecto LIS prevé que el límite a la compensación de BINs no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas

por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, siempre que dichas pérdidas hubieran representado, al menos, el 90% de los gastos deducibles del periodo en el que se generaron.

En el caso de que la entidad tuviese BINs generadas en periodos anteriores a 2013, este requisito se entenderá cumplido sobre el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos periodos.

- El régimen aplicable a determinados instrumentos financieros emitidos u otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.
- El endeudamiento de operaciones de adquisición de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades.
- Los regímenes transitorios aplicables a participaciones adquiridas que hayan generado tributación en los transmitentes y para los que se requiere mantener el sistema anterior de eliminación de la doble imposición.

Así, en la medida en que las participaciones hayan sido adquiridas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se permite la aplicación de la exención para evitar la doble imposición en la medida que se cumplan los requisitos al efecto.

Asimismo, la distribución de dividendos o participaciones en beneficios que se corresponda con una diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios de la entidad participada en el momento de la adquisición no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación.

Además, el contribuyente tendrá derecho a una deducción del 100% de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios siempre y cuando:

- i. El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la BI del IS y que dicha renta no ha tenido derecho a la DDI interna de plusvalías.
- ii. Si las anteriores entidades propietarias hubieren aplicado a las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción será del 18% del importe del dividendo o de la participación en beneficios.

- iii. El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la BI del IRPF, con anterioridad a 1 de enero de 2015, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con la ocasión de su transmisión.
- El régimen aplicable a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de aplicar en el IS.
- El régimen aplicable a las sociedades civiles sujetas al IS.
- Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo que tengan cantidades pendientes de aplicar proveniente de la libertad de amortización, podrá aplicar dichas cantidades en las condiciones establecidas en la Disposición Adicional Undécima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades según redacción dada por el dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, y por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.
- La no aplicación del nuevo régimen fiscal previsto para activos intangibles en la medida en que hayan sido adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.
- Por último, se prevé la deducción por reversión de medidas temporales (Disposición Transitoria Trigésima Séptima), por la que se establece:
 - i. Que a los contribuyentes que les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5% de las cantidades que se integren en la BI del período impositivo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los períodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014. Esta deducción será del 2% en los períodos impositivos que se inicien en 2015.
 - ii. Que los contribuyentes que se hubieran acogido a la actualización de balances prevista en el artículo 9 de la Ley 16/2012, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5% de las cantidades que integren en la BI del período impositivo derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización. Esta deducción será del 2% en los períodos impositivos que se inicien en 2015.

Estas deducciones deberán aplicarse con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación por este Impuesto. No obstante, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en períodos impositivos siguientes.

Disposiciones Finales

- (ii) Se modifica la normativa que regula el régimen especial para las cooperativas.
- (iii) Se modifica la Ley 49/2002:
 - Con efectos 20 de junio de 2014, se eliminan los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. No obstante, continuará siendo de aplicación para aquellos acontecimientos aprobados por una Ley previa a dicha fecha.
 - Para los donativos efectuados por sujetos pasivos del IRPF, se establece un incremento del porcentaje de deducción del 25% al 30%, si bien transitoriamente para 2015 dicho porcentaje queda establecido en el 27,5%. Además, las personas físicas podrán aplicar una deducción del 75% respecto de los primeros 150 euros que sean objeto de donación, y un 35% por el exceso, siempre que se hayan efectuado donativos a la misma entidad en los últimos tres años, si bien dichos porcentajes se sitúan en el 50% y 32,5%, respectivamente, en el ejercicio 2015.
 - Para los contribuyentes del IS, las donaciones fidelizadas durante un mínimo de tres años tendrán derecho a una deducción del 40%, si bien en 2015, dicho porcentaje se fija en el 37,5%.
- (iv) Con efectos 1 de enero de 2013, se introducen ciertas modificaciones en caso de pérdida de condición de sociedad dominante de un grupo de consolidación por parte de una Caja de Ahorros.
- (v) Con efectos 1 de enero de 2014, se introducen diversas modificaciones a la LIS relativas a la imputación temporal de las dotaciones por deterioros de créditos en determinados casos y dotaciones a la obra benéfico-social realizadas por las fundaciones bancarias o, en su caso, gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social.
- (vi) Con efectos 1 de enero de 2014, se introducen leves modificaciones en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las SOCIMI, exceptuando la retención en la distribución de dividendos entre dos entidades acogidas al régimen fiscal especial regulado en esta norma cuando ambas sean residentes fiscales en territorio español. Asimismo, se exceptiona de tributación a la transmisión de participaciones en este tipo de entidades por parte de socios no residentes en territorio español, cuando estos no poseen una participación significativa (i.e. inferior al 5%) en estas entidades.

- (vii) Con efectos 1 de enero de 2014, se introducen ciertas modificaciones en la Ley 16/2013, relativas a los pagos fraccionados del IS, de acuerdo con lo dispuesto en el Proyecto LIS.

4. IVA

Las reformas incluidas en la LIVA incluyen diversas modificaciones con el objetivo de adecuarla a la normativa comunitaria, tratando de establecer un marco jurídico más seguro, potenciando la lucha contra el fraude fiscal y flexibilizando y mejorando el marco fiscal de determinadas operaciones.

Supuestos de no sujeción al IVA

- (i) Se modifica el concepto de unidad económica autónoma (artículo 7.1º de la LIVA). En concreto:
- Se suaviza el requisito para acceder a la no sujeción al establecerse que el conjunto de elementos corporales e incorporales transmitido ha de constituir o ser “susceptible” de constituir una unidad económica en el transmitente.
 - Se incluye un nuevo apartado a) que excluye de la no sujeción al IVA la mera cesión de bienes y derechos.
 - Se clarifica que, a los efectos del citado artículo, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos la transmisión de estos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.
- (ii) Se incrementa el límite cuantitativo en la no sujeción de las entregas sin contraprestación de objetos publicitarios, elevándose de 90,15 euros a 200 euros.
- (iii) Se modifica el supuesto de no sujeción de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por Administraciones Públicas (“AAPP”) (número 8º del artículo 7 de la LIVA). En concreto:
- Se modifica el término “entes públicos” por el de AAPP incluyéndose una enumeración sobre qué se debe considerar por AAPP a los efectos de dicho artículo.
 - Se excluye del concepto de AAPP las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

- Se incluyen en el ámbito objetivo de la no sujeción: (i) los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por tener la consideración de medio propio instrumental y servicio técnico²¹ de la AAPP encomendante y los poderes adjudicadores de ella dependientes, y (ii) los servicios prestados por los “entes técnico-jurídicos” realizadas a favor de cualquiera de las AAPP que participen en el mismo, o a favor de otras AAPP íntegramente dependientes de las anteriores, cuando dichas AAPP ostenten la titularidad íntegra sobre los mismos.
- Se modifica la norma de deducción del IVA soportado para permitir la misma a los entes públicos “duales”. Dicha nueva norma será objeto de análisis en el apartado relativo a la deducción del IVA.

Concepto de entrega de bienes

Se incluye un nuevo supuesto de entrega de bienes, al calificarse como tal la transmisión de valores cuya posesión asegure la atribución de la propiedad, uso o disfrute de un inmueble o parte del mismo (número 8º del apartado Dos del artículo 8 de la LIVA).

Exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios

- (i) Se amplía la exención en relación con las entidades sin fines lucrativos al eliminarse la referencia al objeto exclusivo de las actividades desarrolladas por las mismas.
- (ii) Supresión de la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos (e.g. notarios) en conexión con operaciones financieras exentas o no sujetas a dicho impuesto (eliminación del artículo 20.Uno.18º.ñ) de la LIVA)
- (iii) Eliminación de la exención en las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas por las Juntas de Compensación.

La finalidad de esta medida es eliminar la distorsión que causaba el distinto tratamiento a efectos del IVA de la actuación en los procesos de urbanización de dichas Juntas, según intervinieran en su condición o no de fiduciarias.

A estos efectos, se elimina el número 21º del artículo 20.Uno de la LIVA, así como las referencias realizadas a dicho apartado dentro del propio artículo 20 de la LIVA.

²¹ A este respecto, la LIVA se remite al Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, concretamente, a sus artículos 24.6, y 4.1.n).

- (iv) En relación con la exención aplicable a las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, se elimina la exclusión de la aplicación de la exención a las entregas de terrenos realizados por el promotor de la urbanización.
- (v) Se extiende la denominada “exención educativa”.

Con efectos 1 de enero de 2015, se extiende la “exención educativa” a los servicios de atención a niños en los centros docentes prestados en tiempo interlectivo, tanto durante el comedor escolar como en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, equiparando, a tal efecto, el tratamiento de estos servicios prestados por el centro docente y con independencia de que se realicen con medios propios o ajenos.

Renuncia a la exención

- (i) Se amplía el ámbito objetivo para poder renunciar a las exenciones inmobiliarias, eliminándose la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción “total” del IVA soportado (modificación del artículo 20.Dos de la LIVA).

A este respecto, el sujeto pasivo podrá renunciar a la exención, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA soportado 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.

Importaciones de bienes y operaciones asimiladas

- (i) Se excluye del concepto de importación y de operación asimilada a la importación la salida de bienes de zonas francas, depósitos francos y otros depósitos o el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales cuando ésta determine una entrega exenta en aplicación de los artículos 21 (exenciones en las exportaciones de bienes), 22 (exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones) o 25 (exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro) de la LIVA.
- (ii) Se modifica el régimen aplicable a las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, con fin de restringir la exención de las importaciones de bienes que se vinculen a dicho régimen.

A estos efectos, se modifica asimismo el artículo 65 de la LIVA estableciéndose que están exentos del IVA: (i) los bienes a que se refiere la letra a) del apartado Quinto del Anexo de la LIVA, (ii) los bienes procedentes del territorio aduanero de la Comunidad y (iii) determinados

bienes cuya exigencia viene establecida por la Directiva de IVA. Se prevé que estos cambios entren en vigor el 1 de enero de 2016.

Por último, se modifica el Anexo Quinto (régimen de depósito distinto de los aduaneros) de la LIVA, introduciéndose un supuesto de responsabilidad subsidiaria de los titulares de los depósitos por el pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida de los bienes de estos depósitos. Se excluye la responsabilidad subsidiaria en supuestos relativos a los bienes objeto de Impuestos Especiales.

- (iii) Posible diferimiento del ingreso de las cuotas del IVA a la importación.

Por otro lado, en relación con la liquidación del impuesto, se establece que la recaudación e ingreso de las cuotas del IVA a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración (artículo 167.Dos de la LIVA).

Lugar de realización del hecho imponible

- (i) Se modifica el lugar de realización del hecho imponible en el caso de las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje.

A estos efectos, pasa a tributar en el territorio de aplicación del IVA la puesta a disposición de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje con independencia de que el coste de la instalación exceda o no del 15% en relación con el total de la contraprestación correspondiente (artículo 68.Dos.2º de la LIVA).

- (ii) Se modifican las reglas generales y especiales de determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios (artículos 69 y 70 de la LIVA), con el fin de adaptarlas a las nuevas reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicación, radiodifusión y televisión. Dichos servicios serán analizados en un apartado siguiente de manera independiente.

Modificación de las reglas de localización de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y demás prestaciones de servicios de telecomunicaciones prestados a personas que no tengan la condición de empresario o profesional a los efectos del IVA

- (i) Se modifican, con efectos 1 de enero de 2015, los artículos 69 y 70 de la LIVA que, entre otras medidas, (i) establecen qué debe entenderse por servicios de radiodifusión y televisión y (ii) modifican el lugar donde deben tributar los mencionados servicios.

Dichas nuevas reglas resultan de aplicación cuando los servicios sean prestados a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y, en virtud de dichas reglas, los citados servicios pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios.

Por tanto, a partir del 1 de enero de 2015, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o televisión y electrónicos tributarán en el Estado miembro donde se encuentre establecido o tenga su residencia el destinatario, tanto si éste es un empresario o profesional como si es una persona que no tenga tal condición, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad como si lo está fuera de ésta.

Asimismo, se ha adaptado la regla de la utilización o explotación efectiva de los servicios (artículo 70.2 de la LIVA), incluyéndose una mención a aquellos prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión y de televisión.

- (ii) La modificación de las reglas de localización de los servicios establecidos en el punto anterior ha hecho necesario modificar, asimismo, el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales.

Incluimos a continuación una breve descripción de dicha modificación:

- El Capítulo XI del Título IX viene dividido en tres secciones de las cuales, a estos efectos interesan, por un lado, el régimen aplicable a los empresarios no establecidos en la UE (sección 2ª) y, por otro, el régimen aplicable a los empresarios establecidos en la Comunidad pero fuera del estado miembro de consumo (sección 3ª).
- Ambos regímenes entrarán en vigor a partir de 1 de enero de 2015.
- Se trata de regímenes opcionales, por lo que, si se ejerce la opción, el régimen especial se aplicará a todos los servicios que se presten en todos los Estados miembros.
- Cuando un empresario o profesional opte por alguno de los regímenes especiales quedará obligado a presentar trimestralmente por vía electrónica las declaraciones-liquidaciones del IVA, a través de la ventanilla única del Estado miembro de identificación, junto con el ingreso del IVA adeudado, no pudiendo deducir en dicha declaración-liquidación cantidad alguna por las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios a los que se les aplique el régimen especial.

La sección 2ª de dicho nuevo Capítulo XI establece el régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la UE (régimen exterior a la Unión). Este nuevo régimen permite a los sujetos pasivos liquidar el IVA adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web “ventanilla única” en el Estado miembro en que estén identificados.

Este régimen constituye una medida de simplificación, al evitar tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones, es decir, en cada uno de los Estados miembros de consumo. Para poder acogerse a este régimen especial, el empresario o profesional no ha de tener ningún tipo de EP ni obligación de registro a efectos del IVA en ningún Estado miembro de la UE. Por último, es necesario señalar que el empresario o profesional podrá elegir libremente su Estado miembro de identificación.

Por otro lado, la Sección 3ª de dicho Capítulo XI regula el Régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo (régimen de la Unión). Dicho régimen presenta, con carácter adicional, las siguientes características:

- Resulta aplicable, cuando se opte por él, a los empresarios o profesionales que presten los servicios indicados en Estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede de actividad económica o un EP.
- En los Estados miembros en que el empresario se encuentre establecido, las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos que preste a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales se sujetarán al régimen general del IVA.
- El Estado miembro de identificación ha de ser necesariamente el Estado miembro en el que el empresario o profesional haya establecido la sede de su actividad económica y, cuando tenga un EP en más de un Estado miembro, podrá optar como Estado miembro de identificación por cualquiera de los Estados en los que tenga un EP.

Determinación y modificación de la BI

(i) Subvenciones no vinculadas al precio

Se añade un nuevo número artículo 78.Tres de la LIVA, estableciendo que no se incluyen en la BI del IVA las subvenciones no vinculadas al precio, no considerándose como tales los importes pagados por un tercero en contraprestación de las mismas.

Dicho cambio trae causa de la Sentencia del TJUE de 14 de marzo de 2014 (asunto C-151/13), que ha determinado la necesidad de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio,

que no forman parte de la BI de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella.

(ii) BI en las operaciones cuya contraprestación no consiste en dinero

Se modifica la redacción del artículo 79.Uno de la LIVA, estableciéndose que la BI en estas operaciones será el valor acordado entre las partes, expresado en dinero, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo.

Esta modificación tiene como fin adecuar la LIVA a la jurisprudencia comunitaria, que ha establecido la necesidad de modificar la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero (sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012, asunto C- 549/11).

(iii) Se flexibiliza el procedimiento de modificación de la BI en caso de deudor concursado

En concreto, se amplía el plazo para reducir la BI de uno a tres meses en caso de que el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso (artículo 80.Tres de la LIVA).

Asimismo, se establece una norma específica para el cómputo de dicho plazo para las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja.

(iv) Se introducen modificaciones en el procedimiento de modificación de la BI en caso de créditos incobrables

Cuando el titular del derecho de crédito cuya BI se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones²² no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, podrá modificar la BI una vez transcurrido el plazo de seis meses, como se venía exigiendo hasta la fecha, o podrán esperar al plazo general de un año que se exige para el resto de empresarios.

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

²² Calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la LIVA.

Para ello, se modifica la norma 1º de la letra A) y letra B) del apartado Cuatro del artículo 80 de la LIVA.

Determinación del sujeto pasivo

Ampliación de los supuestos de aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

Se procede a la ampliación de los supuestos en los que se produce la inversión del sujeto pasivo del impuesto, añadiéndose el supuesto de inversión en las entregas de determinados productos, tales como la plata, el platino o el paladio (y asimilados) y para los teléfonos móviles, las consolas de videojuegos, los ordenadores portátiles y las tabletas digitales en las entregas a un empresario revendedor o que excedan de 10.000 euros (artículo 84.Uno.2º de la LIVA).

En dichos casos, se establece la obligatoriedad de documentar dicha operación mediante la emisión de una factura de serie especial.

Las mencionadas reglas de inversión del sujeto pasivo serán de aplicación a partir de 1 de abril de 2015.

Tipos impositivos

- (i) Se reduce del 21% al 10% el tipo impositivo aplicable en la transmisión de flores, plantas vivas de carácter ornamental, así como semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.
- (ii) Se incrementa, con carácter general, del 10% al 21% el tipo impositivo aplicable a los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental de uso médico y hospitalario.
- (iii) Se mantiene el tipo reducido del 10% para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales. A estos efectos, se incorpora una relación de estos productos por medio del apartado Octavo del Anexo de la LIVA.

El motivo de dichos cambios ha sido adaptar la LIVA a la jurisprudencia comunitaria (en concreto, a la Sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11), que determinó que se debía modificar la LIVA en lo que se refiere a los tipos aplicables a los productos sanitarios. Dicha adaptación se ha producido mediante la modificación del artículo 91 de la LIVA.

Régimen especial del grupo de entidades

- (i) Se modifica el régimen especial del grupo de entidades para incorporar la exigencia de los tres órdenes de vinculación: económica, financiera y de organización (artículo 163 quinquies de la LIVA).
- (ii) Se establecen nuevos requisitos en la definición de grupo de entidades, incluyéndose la necesidad de que la entidad dominante y sus entidades dependientes se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Dicho artículo se remite al posterior desarrollo reglamentario en relación con los términos de la mencionada vinculación.
- (iii) Adicionalmente se establece que las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan el resto de requisitos establecidos en el citado artículo.
- (iv) Por su parte, también se modifica el apartado Uno del artículo 101 de la LIVA señalando que las operaciones realizadas en este régimen especial no pueden tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado, al margen del régimen especial del grupo de entidades.
- (v) Se establece un régimen transitorio que permitirá a los grupos existentes adaptarse a los nuevos requisitos a lo largo del 2015. De esta forma, las entidades que, a la entrada en vigor de esta modificación estuvieran acogidas al régimen especial del grupo de entidades, que no cumplan los nuevos requisitos de vinculación, podrán seguir acogidas al régimen especial de grupos hasta el 31 de diciembre de 2015, con sujeción a los requisitos de vinculación exigibles conforme con la normativa anterior.

Régimen especial de agencias de viaje

La Sentencia del TJUE, de 26 de septiembre de 2013 (asunto C-189/11), implica la obligación de modificar la regulación de este régimen especial.

Las principales modificaciones introducidas son:

- La eliminación de la opción para determinar la BI operación por operación o en forma global para cada período impositivo (regulada hasta ahora en el artículo 146 LIVA). Al no establecer la norma actual ninguna previsión al respecto, será aplicable la norma general debiendo determinarse la BI operación por operación.
- Se introduce la posibilidad de renunciar al régimen especial operación por operación, siendo aplicable el régimen general del IVA, siempre y cuando el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que tenga, en alguna medida derecho (i)

a la deducción, o (ii) a la devolución de las cuotas soportadas del IVA (nueva redacción del artículo 147 de la LIVA).

Derecho a la deducción del IVA y prorata

- (i) Se modifica la regla de deducción, por la que se permite a los entes públicos “duales”, es decir, aquellos que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al IVA por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA, la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al IVA, incluyéndose, a estos efectos las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo²³. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación en función de un criterio razonable.

Se establece también que no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8º de la LIVA (artículo 93.Cinco de la LIVA).

Este criterio de deducibilidad ya había sido establecido con carácter previo por la Dirección General de Tributos en numerosas Consultas Vinculantes.

- (ii) Se amplía el ámbito de aplicación de la prorata especial.

Se disminuye del 20% al 10% la diferencia admisible en cuanto al montante de cuotas deducibles en un año natural que resulten por aplicación de la prorata general en comparación con las que resulten por aplicación de la prorata especial (artículo 103.Dos.2º de la LIVA).

Infracciones y sanciones

- (i) Se crea un nuevo tipo de infracción relativo a la falta de comunicación o la comunicación incorrecta por parte de los empresarios o profesionales destinatarios de determinadas operaciones a las que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo.

A este respecto, se añaden los números 6º y 7º al artículo 170.Dos de la LIVA y se modifica, asimismo, el artículo 171 de dicha Ley. Por medio de dichas modificaciones, se tipifican

²³ Operaciones reguladas en el artículo 94.uno.2º de la LIVA.

como infracciones tributarias la falta de comunicación o comunicación incorrecta por parte de los destinatarios de determinadas operaciones a los empresarios o profesionales que realicen dichas operaciones, de la circunstancia de estar actuando con respecto a dichas operaciones en su condición de empresarios o profesionales.

En concreto, dichas operaciones son las relativas a ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificios o urbanización de terrenos y transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía. La conducta se sanciona con el 1% de las cuotas devengadas respecto a las que se ha producido el incumplimiento en la comunicación, con un límite mínimo de 300 euros y un límite máximo de 10.000 euros.

- (ii) Se establece un procedimiento específico de comprobación del IVA a la importación aplicable a los sujetos pasivos que no cumplan los requisitos que se establezcan para acceder al sistema de diferimiento del ingreso, los cuales realizan el ingreso en el momento de la importación.

Modificaciones para la mejora técnica del IVA

Se elimina el requisito de reciprocidad para obtener determinadas devoluciones por no establecidos.

Siguiendo las recomendaciones de la UE, se modifica el artículo 119.bis de la LIVA que regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla. Con la nueva redacción se amplía significativamente el ámbito de aplicación al excepcionar la exigencia del principio de reciprocidad en determinadas cuotas soportadas en las adquisiciones e importaciones de determinados bienes y servicios, como los derivados de servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones.

Modificaciones que tienen por objeto la lucha contra el fraude

- (i) Reducción de los supuestos en los que es aplicable el régimen simplificado.

Con efectos 1 de enero de 2016, quedan excluidos de la aplicación del régimen simplificado los empresarios o profesionales cuyo volumen de ingresos en el año inmediato anterior supere para el conjunto de actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, el importe de 150.000 euros (antes, 450.000 euros). Por su parte, el límite para quedar excluido del régimen simplificado por el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas determinadas por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se fija en 250.000 euros (antes, 300.000 euros).

Asimismo, también se excluye de la posibilidad de aplicar el régimen simplificado a los empresarios o profesionales cuyas 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 anuales (antes, 300.000 euros anuales), excluido el IVA (artículo 122.Dos, números 2º y 3º de la LIVA).

- (ii) Reducción de los supuestos en los que es aplicable el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (artículo 124 de la LIVA).

Se reduce el ámbito de aplicación del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, incluyéndose una delimitación negativa estableciendo que no se consideran titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a efectos del régimen especial:

- Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.
- Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Asimismo, con efectos 1 de enero de 2016, quedan excluidos de la posibilidad de aplicar este régimen especial de agricultura, ganadería y pesca a los empresarios o profesionales cuyas 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 anuales (límite anterior 300.000 euros anuales), excluido el IVA.

- (iii) Creación de un nuevo tipo de infracción relativo a la falta de consignación de las cuotas liquidadas del IVA por el IVA a la importación para aquellos operadores que puedan diferir el ingreso del IVA al tiempo de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación.

Con el fin de introducir dicha nueva infracción, se añade el número 8º al artículo 170.Dos de la LIVA.

Incorporación de diversas modificaciones con una mera finalidad aclaratoria

- (i) Introducción de nuevas definiciones para adecuar las referencias a los distintos territorios de acuerdo con las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la UE como “Estado miembro”, “Comunidad”, “Territorio tercero”, etc.
- (ii) Aclaración del tratamiento que debe otorgarse a determinados territorios, como el Principado de Mónaco, la Isla de Man y las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia.

- (iii) Modificaciones de carácter técnico que tienen por objeto actualizar las referencias normativas y las remisiones a determinados procedimientos que se contienen en la LIVA, tales como la modificación del artículo 89. Párrafo tercero, letra a) de la LIVA.

Por último, se introducen diversas modificaciones en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias con el fin de adecuar la regulación del Impuesto General Indirecto Canario a las nuevas medidas introducidas en relación con el IVA, con el fin de conseguir una mayor adecuación de ambos tributos, si bien teniendo presente que las Islas Canarias, aunque forman parte del territorio aduanero de la Comunidad, no son un territorio incluido en la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios. Asimismo se actualizan varias de las referencias normativas que se contienen en la norma.

5. Imposición especial y medioambiental

Modificaciones introducidas en la LIIEE. Dichas medidas pueden ser resumidas del modo siguiente:

(i) Modificaciones relativas al nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad

En primer lugar, debe señalarse que dicho impuesto deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.

A este respecto, se modifican los artículos 1 y 2 de la LIIEE, se deroga el Capítulo IX del Título I (Impuesto sobre la Electricidad), anteriormente localizado en sede de los Impuestos Especiales de Fabricación, y se añade un Capítulo II al Título III de dicha Ley en el que se regulan íntegramente todos los elementos del impuesto.

Como principal medida, se establece una reducción del 85% en la BI del Impuesto Especial sobre la Electricidad con el fin de mantener la competitividad de aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50% del coste de un producto, de aquellas otras cuyas compras de electricidad representen al menos el 6% del valor de la producción, así como de aquellas actividades agrícolas intensivas en electricidad, de forma análoga a la ya contemplada en la Ley para la reducción química y procesos electrolíticos, mineralógicos y metalúrgicos.

Por último, de acuerdo a lo previsto en el artículo 102 (normas de gestión) de dicha Ley, deben inscribirse en el correspondiente registro territorial aquellos operadores que realicen los suministros a los consumidores de electricidad, así como los beneficiarios de determinadas exenciones y reducciones de la BI. Con esta modificación se persigue una reducción de los costes administrativos, tanto para los distintos actores del mercado eléctrico como para la Administración, adaptándose la normativa a lo establecido en la Directiva comunitaria.

(ii) Modificaciones relativas al Impuesto sobre Hidrocarburos

Se matiza el momento en el que se produce el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos en relación con el gas natural estableciendo que, cuando el suministro de éste se realice en el marco de un contrato de suministro a título oneroso, el devengo se produce en el momento en el que resulte exigible la parte del precio correspondiente al gas natural suministrado en cada período de facturación. No obstante, debido a la modificación del artículo 7 de la LIIEE, dicha regla no resulta de aplicación cuando el suministro al consumidor final se realice por

medios diferentes a tuberías fijas. Interpretación administrativa expresada en la Consulta Vinculante 0196-14 emitida por la DGT.

- (iii) Introducción de modificaciones relativas a las infracciones y sanciones en el ámbito de los Impuestos Especiales

En particular, se modifican las conductas tipificadas como infracciones tributarias graves y se introducen nuevas conductas tipificadas como infracciones tributarias leves.

Modificaciones introducidas en la Ley 16/2013

El artículo 5 de dicha Ley regula el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Pues bien, en relación con dicho impuesto, se introducen numerosas modificaciones con el fin de crear una mayor seguridad jurídica. En concreto:

- (i) Con efectos a partir del 1 de enero de 2014, se introducen definiciones de conceptos tales como “consumidor final” y “revendedor”, se introducen nuevos supuestos de sujeción (ciertos supuestos de importaciones y adquisiciones intracomunitarias) y de no sujeción (pérdidas relacionadas con las imprecisiones de los instrumentos de medición) al impuesto y se introducen nuevos supuestos de contribuyentes del impuesto.
- (ii) Con efectos a partir del 1 de enero de 2015, se introducen modificaciones en los supuestos de exención del Impuesto incrementándose para algunos supuestos el porcentaje de exención que pasa del 90% al 95%.

Área de Fiscal

Pérez-Llorca

cjimenez@perezllorca.com

Tel: +34 91 423 20 70

Fax: +34 91 436 04 30

La información contenida en esta Nota Informativa es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico. La presente Nota ha sido elaborada el 27 de noviembre de 2014 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.