



LA REFORMA FISCAL 2015: RENTA, SOCIEDADES, IVA, Y NO RESIDENTES

En el BOE del día 28-11-2014 y del 05-12-2014, se han publicado los textos legales de la reforma fiscal que afectan principalmente al IRPF y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, al Impuesto sobre Sociedades, al IVA, al Régimen Económico Fiscal de Canarias (IGIC) y a la Ley por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental.

Estimado/a cliente/a:

Tal y como les avanzamos a inicios de este mes de Diciembre, en el BOE de los días 28 de noviembre y 6 de diciembre de 2014, se han publicado los textos legales de la reforma fiscal, de cuya tramitación les hemos venido informando en los últimos meses, del IRPF y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, del Régimen Económico Fiscal de Canarias y de la Ley por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental.

Queda en trámite aún de aprobación y publicación el Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria, pendiente de información pública y de observaciones, que está previsto que se apruebe para mediados del año próximo. En concreto, en el BOE, se han publicado los siguientes textos de Ley de la reforma tributaria:

- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.
- Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a

cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

Estos textos legales aprobados incorporan importantes novedades y suponen un cambio profundo en la tributación principalmente del IRPF y Sociedades, que debemos analizar más detenidamente en próximas fechas. Esta reforma es muy importante teniendo en cuenta que algunas de las medidas previstas han entrado en vigor en este mismo año, y que otras, la mayoría, entrarán en vigor escalonadamente en 2015 y 2016.

A continuación, y dada la amplitud de novedades y cambios, queremos informarle de manera muy esquemática de las claves más significativas que se han introducido con la reforma fiscal.

LAS PRINCIPALES CLAVES DE LA REFORMA FISCAL

I.R.P.F. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La Ley incorpora diversas modificaciones importantes destacando entre otras: la bajada de tipos de gravamen o el incremento de algunos beneficios fiscales, como es el incremento de los mínimos personales y familiares, la creación de una reducción para trabajadores autónomos de menores recursos, la deducción a favor de familias numerosas, la limitación a 180.000 euros máximos de la exención por las indemnizaciones percibidas por despido, la eliminación de la exención por dividendos, la supresión de los coeficientes de actualización, el establecimiento de una cuantía máxima del valor de transmisión de 400.000 euros para poder aplicar los coeficientes de abatimiento en la transmisión de determinados elementos patrimoniales, la minoración de las aportaciones a planes de pensiones, la creación de un impuesto de salida en caso de residentes que se trasladen fuera de España y la supresión de la deducción por alquiler de vivienda. Adicionalmente, la Ley 26/2014 introduce modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y en la normativa de Planes y fondos de pensiones.

Esta Ley 26/2014 entrará en vigor el 1 de enero de 2015 salvo en determinados casos en que se demora a 1 de enero de 2016 o 1 de enero de 2017 o en que se anticipa al día siguiente al de la publicación en el BOE.

De este modo, algunas de las novedades o cambios se aplicarán desde el 29 de noviembre de 2014, como la limitación a la exención de las indemnizaciones por despido y otras, la mayoría, desde el 1 de enero de 2015. Las normas relativas a los socios de sociedades civiles que tengan la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y al régimen de estimación objetiva, no se aplicarán

hasta 1 de enero de 2016 y las normas relativas a la transmisión de derechos de suscripción se aplicarán a partir del 1 de enero de 2017.

Veamos algunas de estas novedades:

Sociedades Civiles:

Las **sociedades civiles con objeto mercantil** pasan a ser **contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 01-01-2016** y no tendrán la consideración de contribuyentes en el IRPF, estableciéndose un régimen fiscal especial para la disolución y liquidación de sociedades civiles, con beneficios fiscales, en las que concurren determinadas circunstancias.

Rendimientos del trabajo y retribuciones en especie:

Se limita a la cantidad de **180.000€ el límite exento** para las **indemnizaciones por despido o cese del trabajador**. Conforme al régimen transitorio previsto, el citado límite no resultará de aplicación a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014 ni a los despidos que se produzcan a partir de esta fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del período de consultas a la autoridad laboral, con anterioridad a dicha fecha. Esta modificación entró en vigor el 29-11- 2014.

Con relación a los **gastos deducibles del rendimiento del trabajo**, se establece un **nuevo importe de 2.000€ de gastos sin justificación** (que se podrá incrementar en otros 2.000€ más si son trabajadores con movilidad geográfica), sin que por este concepto pueda llegarse a un rendimiento neto negativo. Las personas discapacitadas que sean trabajadores activos podrán deducir adicionalmente otros 3.500€, y 7.750€ si además necesitan ayuda de terceras personas, tienen movilidad reducida o el grado de discapacidad supera el 65%.

Los cambios más significativos en las retribuciones en especie son: la retribución consistente en la cesión de uso de **vehículos**, se reduce la valoración para los considerados **eficientes energéticamente**, hasta en un 30%, y en cuanto a la valoración de la renta derivada de la utilización de una vivienda propiedad del pagador se especifica que el porcentaje del 5% se aplicará en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores. Por otro lado se mantiene finalmente la exención (con el límite de 12.000 euros anuales) de las entregas de acciones por la empresa a sus trabajadores, "stock options", pero sólo cuando la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de la empresa.

A partir del 1 de enero de 2015, **se minora el porcentaje de reducción** para los **rendimientos del trabajo irregulares del 40% al 30%**, con mantenimiento del límite de 300.000 euros/año, la no aplicación de la reducción para indemnizaciones por despido superiores a 1.000.000 euros y la limitación en su importe si estas indemnizaciones son superiores a 700.000 euros. Además, para los rendimientos con periodo superior a dos años, se sustituye la mención al carácter no periódico ni recurrente por un criterio objetivo según el cual, la reducción no se aplica si en los 5 periodos impositivos anteriores se hubiesen percibido rendimientos con periodo de generación superior a dos años a los que se les hubiera practicado la reducción.

Rendimientos del capital inmobiliario e imputaciones de rentas:

La **reducción del rendimiento neto** en el caso de **arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda**, pasará a ser de **solo el 60%, eliminándose la reducción incrementada del 100%**, y se especifica que su aplicación (la reducción del 60%), sólo tendrá lugar en los supuestos de rendimiento neto positivo, siempre que haya sido declarado por el contribuyente. Por lo que se refiere al régimen de imputación inmobiliaria, el porcentaje del 1,1% sobre el valor catastral (frente al general del 2%), se limita a los inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.

Se minora el porcentaje de reducción por irregularidad del 40% al 30%. Además se establece un nuevo límite de 300.000 euros anuales como la cuantía del rendimiento neto sobre el que se aplicará la reducción.

Rendimientos del capital mobiliario:

Se elimina la exención de los primeros 1.500€ anuales por la obtención de dividendos y participaciones en beneficios.

Se reduce de 10 a 5 años la duración mínima de los **Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS)**. Se da la posibilidad de transformar los seguros de vida, formalizados antes de 01-01-2007, en los que el contratante, asegurado y beneficiario sean el propio contribuyente, en PIAS, siempre que no se haya superado el límite máximo de 8.000 €/año de primas y de importe acumulado de 240.000€, habiendo transcurrido al menos 5 años desde el pago de la primera prima.

Se crean los Planes de Ahorro a Largo Plazo (PALP) por los que un contribuyente que coloque su ahorro en productos como depósitos o seguros (hasta un máximo de 5.000€ anuales), si lo mantiene un **mínimo de 5 años, no tributará por los**

rendimientos que obtenga, siempre que cumpla los requisitos establecidos en la norma.

En relación con los rendimientos del capital mobiliario que no forman parte de la renta del ahorro (vinculados a la financiación de entidades vinculadas) el porcentaje de participación a considerar (para calcular el exceso de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por 3 los fondos propios, en la parte que corresponde a la participación del contribuyente) será el 25% (antes era el 5%) en los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad.

A partir del 1 de enero de 2015, **la distribución de la prima de emisión es susceptible de generar rendimientos de capital mobiliario**. Se establece ahora que en el caso de distribución de prima de emisión de valores no negociados, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones del último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento de capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva. El exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones.

A partir del 1 de enero de 2015 los importes percibidos por el socio en **la reducción de capital con devolución de aportaciones, cuando no procedan de beneficios no distribuidos correspondientes a valores no negociados, tributarán como rendimientos del capital mobiliario** por el importe obtenido o el valor de mercado de los bienes o derechos recibidos, con el límite de la diferencia positiva entre los fondos propios de las acciones o participaciones del último ejercicio cerrado antes de la reducción y su valor de adquisición. El exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones.

Se suprime el régimen de compensación fiscal por percepción de rendimientos del capital mobiliario con periodo de generación superior a dos años para aquellos contribuyentes con instrumentos financieros adquiridos antes del 20 de enero de 2006.

Se minorará el porcentaje de reducción por irregularidad del 40% al 30%. Además se establece un nuevo límite de 300.000 euros anuales como la cuantía del rendimiento neto sobre el que se aplicará la reducción.

Rendimientos de actividades económicas:

En el caso de **actividades económicas consistentes en el arrendamiento de inmuebles se elimina el requisito de disponer de un local destinado** a la gestión de la actividad, **permaneciendo el requisito de que se utilice al menos una persona**

contratada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de la actividad.

Se establece que en el caso de **socios de entidades que realicen actividades profesionales, los rendimientos de estos socios se calificarán como procedentes de una actividad profesional** si el socio está **incluido en el régimen especial de trabajadores autónomos** o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

En **estimación directa simplificada se limita la cuantía** que se determina para el conjunto de **provisiones deducibles y gastos de difícil justificación** (5% del rendimiento neto) **a un importe máximo de 2.000€ anuales**.

Habrà que tener en cuenta **para todos los rendimientos en régimen de estimación directa normal o simplificada**, les son de aplicación las modificaciones que se han incluido en el Impuesto sobre Sociedades por la nueva Ley 27/2014, como **la limitación de la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes al 1% del importe neto de la cifra de negocios**, la **no deducibilidad del deterioro de determinados activos afectos como inmuebles, intangibles o inversiones inmobiliarias** o, en el caso de la estimación directa normal, **la nueva tabla de amortizaciones**.

En relación con el **régimen de estimación objetiva**, con efectos desde **el 01-01-2016**, se **modifican los umbrales cuantitativos** que determinan la aplicación del citado régimen y pasan a **excluirse del régimen las actividades clasificadas en determinados epígrafes del IAE**.

Se establece una nueva reducción del rendimiento neto de las actividades económicas de 2.000€, que se incrementa si concurren determinadas circunstancias y si se cumplen ciertos requisitos.

Se adapta la cuantificación del rendimiento neto de los autónomos dependientes a los cambios producidos en los rendimientos del trabajo en cuanto a la sustitución de la reducción por 2.000€ de gastos y a la aplicación de la reducción solo para rendimientos netos inferiores a 14.450€.

Se minora el porcentaje de reducción por irregularidad del 40% al 30%. Además se establece un nuevo límite de 300.000 euros anuales como la cuantía del rendimiento neto sobre el que se aplicará la reducción.

Ganancias y pérdidas patrimoniales:

La Ley establece que **no existe alteración patrimonial en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes** cuando por imposición legal o resolución judicial haya adjudicaciones por causa distinta de la pensión

compensatoria (caso en el que no se actualizarán los valores de los bienes y derechos adjudicados), y concreta ahora que este supuesto aplica a los casos en que las compensaciones entre cónyuges se produzcan, **no solo por adjudicación de bienes, sino también cuando tales compensaciones sean dinerarias.**

Con relación a **la transmisión de derechos de suscripción de acciones cotizadas**, se establece que el importe derivado de estas transmisiones se considerará en todo caso **ganancia patrimonial sometida a tributación** en el período en que se produzca dicha transmisión, sin afectar al valor de adquisición (como ya venía ocurriendo en las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación). Esta nueva regla, no obstante, **no entrará en vigor hasta 01-01-2017.** No obstante, se establece un régimen transitorio.

En relación con las reglas generales de cálculo de *las ganancias y pérdidas patrimoniales*, **se elimina la corrección monetaria del valor de adquisición de bienes inmuebles** mediante la aplicación de coeficientes de actualización, y **se mantiene la aplicación de los coeficientes reductores a los activos adquiridos antes de 31-12-1994**, pero **limitándolo** a las **transmisiones** realizadas **a partir de 01-01-2015** cuyo **precio** conjunto de transmisión sea **inferior a 400.000€.**

Se introduce como novedad, **para los contribuyentes mayores de 65 años**, una **nueva exención para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de cualquier bien de su patrimonio**, siempre que el importe (total o parcial) obtenido por la transmisión se destine, en el plazo de 6 meses, a **la constitución de rentas vitalicias** que complementen la pensión, con el **límite máximo de 240.000€.**

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

Se establece un **nuevo supuesto de tributación de las ganancias patrimoniales positivas en acciones o participaciones** cuando un **contribuyente pierda su residencia fiscal en España**, si concurren determinadas circunstancias y si se cumplen ciertos requisitos (**EXIT TAX**).

La parte de la base liquidable del ahorro que exceda del importe del mínimo personal y familiar se gravará conforme a la escala (estatal y autonómica).

Reducciones en la base imponible:

Se elimina la reducción en la base imponible por cuotas y aportaciones a partidos políticos, que pasará a articularse como una deducción sobre cuotas de afiliación a partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores.

Se reducen las aportaciones máximas a planes de previsión social de los importes actuales (10.000 o 12.500€/año, dependiendo de la edad) **a un máximo de 8.000€/año**, y **se incrementan** de 2.000€ **a 2.500€ las aportaciones realizadas en favor del cónyuge** que no obtengan rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales. Además, a efectos de determinar el límite máximo conjunto para aplicar dichas reducciones, se eliminan el porcentaje incrementado del 50% de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas y el importe de 12.500€ (previsto anteriormente para contribuyentes mayores de 50 años).

Además, **se añaden** a los dos supuestos de liquidez actualmente regulados por la Ley de **Planes y Fondos de Pensiones** (desempleo de larga duración y enfermedad grave), **un nuevo supuesto de rescate: la antigüedad mayor de 10 años de las aportaciones.**

También se modifica los regímenes transitorios aplicables a las prestaciones de Planes de Pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados y a las prestaciones derivadas de seguros colectivos que instrumenten compromisos de pensiones, dejándolo en los siguientes términos:

- a) Para contingencias acaecidas desde 1 de enero de 2015 se podrá aplicar el régimen anterior cuando se solicite el cobro de la prestación en el ejercicio en que acaezca la contingencia o en los dos siguientes.
- b) Para contingencias antiguas, es decir, acaecidas antes de esa fecha, se distinguen dos supuestos:
 - Contingencias acaecidas en los ejercicios 2011 a 2014: el régimen transitorio será aplicable a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia.
 - Contingencias acaecidas en los ejercicios 2010 o anteriores: el régimen transitorio será aplicable a las prestaciones percibidas hasta el 31 de diciembre de 2018.

Se **incrementan los mínimos** del **contribuyente** y los mínimos por **descendientes y ascendientes**, así como el mínimo por **discapacidad** del **contribuyente** y el de **discapacidad de ascendientes y descendientes.**

Cuota íntegra. Escalas y tipos de gravamen:

Se establecen **nuevas escalas de gravamen**, de la base liquidable general y del ahorro, con reducción del número de tramos y de los tipos marginales (en relación con los incrementados con el gravamen complementario vigentes en 2012, 2013 y 2014) que se va a implementar **en dos fases, para 2015 y 2016.** Con relación a la escala estatal de gravamen aplicable sobre la base liquidable general: el número de tramos se reduce a cinco, el marginal mínimo se fija en el 10 % para 2015 y en

el 9,50 % para 2016, y el marginal máximo se fija en el 23,50 % para 2015 y en el 22,50 % para 2016. El gravamen final dependerá de la escala autonómica correspondiente.

La **escala de gravamen** (estatal más autonómica) aplicable sobre la base liquidable **del ahorro** será la siguiente:

- Hasta 6.000 €	20% (2015)	19% (2016)
- De 6.000,01 a 50.000€	22% (2015)	21% (2016)
- 50.000,01 en adelante €	24% (2015)	23% (2016)

Deducciones:

- **Se elimina la deducción por cuenta ahorro-empresa y la deducción por obtención de rendimientos del trabajo y actividades económicas.**
- **Se elimina la deducción por alquiler de vivienda habitual:** si bien **se mantiene transitoriamente** para los contribuyentes que hayan celebrado un **contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015** por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual y siempre que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad al 01-01-2015.
- **Deducción por inversiones en vivienda habitual: se mantiene** el régimen transitorio existente para las adquisiciones realizadas con anterioridad a 01-01-2013.
- **Deducción en actividades económicas: se mantiene la deducción por inversión en beneficios** (para contribuyentes que cumplan con los requisitos establecidos en el régimen de empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades) pero baja, en general, del 10% al 5%. Asimismo, se reduce del 5% al 2,5% cuando se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla respecto a las que se hubiera aplicado la deducción prevista para este tipo de rentas o cuando se hubiera practicado la deducción por inicio de una actividad económica en régimen de estimación directa.
- **Deducción por donaciones:** Se mantiene la deducción del 10% para las cantidades donadas a fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública no acogidas a la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En relación con las deducciones previstas en la Ley 49/2002 (modificada por la nueva Ley

27/2014 del Impuesto sobre Sociedades) que podrán aplicar las personas físicas que realicen donaciones a entidades acogidas a la citada ley, se mejora el porcentaje de deducción que se incrementa al 75% para los primeros 150 € y al 30% para el exceso (transitoriamente para 2015 estos porcentajes serán el 50% y el 27,5%, respectivamente), y se estimula la fidelización de las donaciones mediante un incremento de las deducciones si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donaciones en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior. En estos casos, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150€ será el 35% (transitoriamente para 2015 este porcentaje será el 32,5%).

- **Deducciones por aportaciones a partidos políticos:** Se suprime la reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos en la base imponible y se sustituye por una **nueva deducción del 20%** sobre las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores, sobre una base máxima de 600€ anuales.
- *Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla:* Se condiciona la posibilidad de acoger a deducción las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios a que correspondan a rentas a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el Impuesto sobre Sociedades en determinados supuestos.
- **Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación:** se mantiene la deducción del 20% de las cantidades satisfechas para la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación (cuando se cumplan ciertos requisitos), pero se establece que no formará parte de la base de la deducción (limitada a 50.000 euros) el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de cuentas ahorro-empresa en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción.
- **Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo:** además de la deducción por maternidad (que se mantiene), se establecen nuevas minoraciones a la cuota diferencial (**se podrán cobrar** sin haber tenido retenciones por ese importe e **incluso de forma anticipada**) por las siguientes circunstancias: por cada descendiente discapacitado con derecho a aplicar el mínimo por descendientes por él (1.200 euros/año), por cada ascendiente discapacitado (1.200€) y, por ser un ascendiente o un hermano huérfano de padre y madre que forma parte de una familia numerosa (1.200€ en general, 2.400€ en caso de familias numerosas de categoría especial).

Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español "impatriados":

Se introducen **importantes cambios** en este régimen que permite que las personas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a este territorio opten por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en el ejercicio que cambien de residencia y en los cinco siguientes, estableciendo exclusiones e inclusiones en este régimen, cambios en requisitos temporales antes de su desplazamiento, supresión de requisitos, exenciones, rentas, tipos de gravamen, porcentajes de retención, etc.

Obligación de declarar:

Se incrementa de 11.200 a 12.000 euros el límite para no presentar declaración en los supuestos de obtención de rendimientos de más de un pagador, percepción de pensiones compensatorias o anualidades por alimentos no exentas, casos en que el pagador no esté obligado a retener, o, finalmente, cuando se perciban rendimientos del trabajo sujetos a tipos fijos de retención.

Retenciones e ingresos a cuenta:

Como consecuencia de las modificaciones de las escalas de gravamen, también se **modifican los porcentajes de retenciones e ingresos a cuenta** aplicables sobre las siguientes rentas o ingresos:

- Se matiza que el contribuyente podrá deducir la cantidad que debió ser retenida cuando la misma no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido por causa imputable "exclusivamente" al retenedor.
- Como ya se ha comentado, se establece una **nueva escala de retenciones para rendimientos del trabajo** cuyos **tipos marginales oscilan entre el 19 % (el 20% en 2015) y el 45 % (47 % en 2015)**. En el caso de atrasos, el tipo de retención se fija en el 15%. Se suprime el redondeo para calcular el tipo de retención, y la percepción anual de rendimientos del trabajo máxima sobre la que no existe obligación de retener será de 12.000 euros, en lugar de los 11.200 actuales.
- El tipo de retención para **retribuciones de administradores y miembros del consejo de administración se fija en el 35% (37% en 2015)** se reduce al **19% (20% en 2015)** cuando los rendimientos

procedan de **entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000€.**

- Se establece el porcentaje de retención e ingreso a cuenta para los **rendimientos del trabajo 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, en **el 18% (19% en 2015)**. Este porcentaje se reducirá a la mitad cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que tengan derecho a deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
- Se establece el porcentaje de retención para **los rendimientos de actividades profesionales en el 18% (19% en 2015)**. Además, se establece **un tipo de retención reducido del 15% para los rendimientos de actividades profesionales, cuando su volumen de ingresos del ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000€ y represente más del 75 % de sus ingresos íntegros totales del trabajo personal y actividades económicas** (modificación ya introducida por el RDL 8/2014, de 4 julio, y con efectos desde el 05-07-2014). Para su efectividad se deberá comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de tal circunstancia, comunicación que deberá ser conservada por este.
- Con efectos **desde el 01-01-2017**, en la entidad depositaria y, en su defecto **las transmisiones de derechos de suscripción preferente de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva estarán obligados a retener**, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión. Desde esa fecha, se establece el porcentaje de retención para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción preferente **en el 19%**.
- Se establece en **el 19 % (20 % en 2015)** el porcentaje de retención aplicable sobre las rentas que actualmente soportan el 21 %, entre otras los **rendimientos del capital inmobiliario, del capital mobiliario, las ganancias patrimoniales**, premios en metálico, imputación de rentas por cesión de derechos de imagen, etc.
- **Rendimientos del trabajo obtenidos por impatriados**: El porcentaje de retención aplicable a los rendimientos del trabajo satisfechos a contribuyentes acogidos al régimen especial de impatriados será del **24 % hasta 600.000 euros. Al resto se le aplicará el 45%, no obstante en 2015 este porcentaje del 45% se eleva al 47%**.

Regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero y condonación de las sanciones, recargos e intereses liquidados por este concepto:

Se establece la posibilidad de **regularizar la situación tributaria sin exigencia de recargos, intereses ni sanciones**, mediante la presentación de **autoliquidaciones complementarias**, a los contribuyentes del IRPF que hubieran percibido pensiones procedentes del exterior sujetas a tributación por dicho impuesto y no hubieran declarado tales rendimientos en los períodos impositivos cuyo plazo de declaración en periodo voluntario hubiera concluido a la fecha de entrada en vigor de esta norma. La regularización de los períodos impositivos no prescritos se efectuará desde su entrada en vigor **hasta el 30-06-2015**, siendo este plazo improrrogable.

I.S. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La nueva Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS) sustituye a la anterior normativa reguladora de este Impuesto. A diferencia de lo que ha ocurrido con otros impuestos, la reforma fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades no se ha traducido en la modificación de algunos artículos de la normativa existente sino en la aparición de una nueva ley completa derogando la anterior.

La nueva LIS entrará en vigor el 01-01-2015 y será aplicable para los ejercicios iniciados a partir de esa fecha 2015. No obstante, algunas de sus disposiciones producen efectos en otro ejercicio diferente.

Las **principales novedades** las podemos resumir en las siguientes:

Arrendamiento de inmuebles como actividad económica:

Se requiere que su ordenación se realice al menos a través de **una persona empleada con contrato laboral a jornada completa (no se exige local)**.

Concepto de Entidad Patrimonial:

Se define que son sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, se entiende a aquella que **no realiza actividad económica** alguna, en la que **más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica**. A estos efectos se consideran afectos: i) el dinero y ii) los derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos o valores afectos en los dos años anteriores.

Sociedades civiles como sujetos pasivos:

Se incorporan **a partir del 1 de enero de 2016** como **sujetos pasivos del IS** a las **sociedades civiles que tienen objeto mercantil**, y que tributaban hasta ahora como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas y se establece un régimen fiscal especial para la disolución y liquidación de sociedades civiles en las que concurren determinadas circunstancias.

Amortizaciones:

Se **simplifican las tablas de amortización** donde se establecen 10 grupos de activos y se regulan nuevos coeficientes y periodos de amortización. Para bienes adquiridos antes del 1/1/2015 se aplicarán las nuevas tablas sobre el valor neto fiscal del bien a 1/1/2015.

Se podrán **amortizar libremente**, por todas las entidades, los **elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300€, con un límite de 25.000€ por período impositivo**.

Se establece **la deducibilidad del inmovilizado intangible de vida útil definida** atendiendo a la duración de la misma (sin límite anual máximo ni requisitos relativos al modo de adquisición o la relación con el transmitente, a diferencia de la norma vigente).

Se establece **la deducibilidad del precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida**, incluyendo el fondo de comercio, con el límite anual máximo del 5%, con independencia de su imputación contable o de la naturaleza del transmitente.

Desaparece a partir de 01-01-2015 la **deducción fiscal del fondo de comercio financiero**, pero se establece un régimen transitorio permitiendo la deducción respecto de las inversiones realizadas antes de 01-01-2015.

Pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales:

Conjuntamente con la no deducibilidad ya introducida en el año 2013 en relación con los correspondientes a valores representativos del capital o fondos propios de entidades, se establece como novedad, la **no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos, con la excepción de las existencias y de los créditos y partidas a cobrar**.

Por tanto, **se impide la deducción de las pérdidas generadas en las transmisiones entre grupos de empresas de acciones o participaciones, de inmovilizado**

material, de **inversiones inmobiliarias**, de **inmovilizado intangible** y de **valores representativos de deuda**, hasta el periodo en que sean transmitidos a terceros ajenos al grupo o las entidades transmitentes y adquirentes dejen de formar parte del grupo. Las pérdidas podrán deducirse, en general, cuando se den de baja en la entidad adquirente. En el caso de transmisión de acciones o participaciones o de establecimientos permanentes, las pérdidas se minorarán en el importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros, salvo que hayan tributado efectivamente al menos en un 10%. Por otro lado, **se limita la posibilidad de deducir los deterioros contables del inmovilizado y de renta fija**, como ya ocurre en la actualidad con la cartera de renta variable. **Se mantiene** la deducción fiscal del **deterioro de los créditos por insolvencias**, con limitaciones similares a las actuales, **así como el de las existencias**.

Retribución de fondos propios (nuevas apreciaciones):

Se mantiene la **no deducibilidad** de la retribución de fondos propios, pero se introducen dos apreciaciones:

- a) Se considerará como retribución de fondos propios aquella correspondiente a valores representativos del capital o de fondos de entidades, independientemente a su consideración contable (**acciones rescatables y acciones sin derecho a voto**).
- b) Los **rendimientos** de **préstamos participativos dentro de un mismo grupo** de sociedades se considerarán retribución de fondos propios.

Coefficientes de corrección monetaria:

Desaparece con la reforma la **actualización de los bienes inmuebles** por lo que **no se corregirá la depreciación monetaria** por las rentas positivas obtenidas por la venta de inmuebles.

Gastos no deducibles:

- Gastos por **atenciones a clientes o proveedores**: Se limita la deducibilidad de estos gastos al **1% del importe neto de la cifra de negocios** del propio periodo impositivo.
- **Actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**: como novedad no serán deducibles los que tengan carácter ilícito.
- **Personas o entidades vinculadas**: Tampoco lo serán los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como

consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.

- **Retribuciones a los administradores:** Se especifica en la norma que **serán deducibles** las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Limitación deducción gastos financieros:

Se mantiene en términos generales la regla actual de la limitación (los gastos financieros netos serán **deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio**), si bien **se exige ahora una inversión mínima** para el cómputo de los dividendos recibidos como "beneficio operativo" de **20 millones de euros** en lugar de los 6 exigidos en la actualidad, **cuando la participación es inferior al 5% (participaciones significativas)**. Se elimina, el plazo de 18 años para el aprovechamiento futuro de los excesos no deducidos en un periodo determinado, que pasa a ser indefinido. Por otro lado, se restringe la deducibilidad del gasto financiero derivado de operaciones de adquisición de participaciones en otras entidades cuando, con posterioridad, la entidad adquirida es incorporada al grupo fiscal de la adquirente o es objeto de una operación de reestructuración.

Operaciones vinculadas:

La nueva LIS restringe, con carácter general, las reglas que determinan el **perímetro de vinculación** o eliminando supuestos de vinculación. Se considera que **hay vinculación** cuando **dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado**, participen, **directa o indirectamente** en, **al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios** (antes era del 5%).

Desaparece también la referencia a la consideración de vinculación en la retribución satisfecha por una entidad a sus consejeros y administradores por el ejercicio de dichas funciones.

Se **simplifica el actual régimen de documentación** para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la **cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros**, y con relación a los métodos de valoración no se incluye ya una jerarquía de métodos, admitiéndose, con carácter subsidiario, cualquier método y técnica de valoración que respete el principio de libre competencia.

Se establecen **reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales**, ajustadas a la realidad económica, exigiendo el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que **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 cumplan los siguientes **requisitos**:
 1. Se determine en función de la **contribución** efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los **criterios cualitativos y/o cuantitativos** aplicables.
 2. **No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados** de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. **En ausencia** de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones **no podrá ser inferior a 5 veces el IPREM**.

Exención para evitar la doble imposición:

Se **unifica el tratamiento de los dividendos y plusvalías derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes en territorio español**. Para la aplicación de la exención, será **necesario** que la **participación sea de, al menos, un 5% o, alternativamente, tener un valor superior a 20 millones de euros**; y que la entidad participada haya estado **gravada a un tipo nominal de, al menos, el 10%** por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado destacar que los **dividendos o plusvalías originados** por la **transmisión de entidades residentes en las que se participe en menos de un 5%** (o participación con un **valor de adquisición inferior a 20 millones de euros**) pasan a **tributar íntegramente**, al eliminarse la deducción en cuota del 50% hasta ahora existente.

Compensación de bases impositivas negativas (BIN):

Se establece la limitación del importe a compensar en un 60% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su

compensación, admitiéndose en todo caso la compensación hasta un importe de un millón de euros, y se quita el límite temporal máximo de compensación de 18 años (**será posible compensar sin límite temporal**). Asimismo, se establece que la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas (BIN) 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.

Tipo de gravamen:

El **tipo de gravamen general** se reducirá desde el 30% al **25% en 2016**. Se establece para el periodo **2015 un tipo general transitorio del 28%**.

Para las **Empresas de Reducida Dimensión** (EDS) se mantendrá para el periodo **2015 el tipo de gravamen** reducido actualmente vigente del **25% por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, tributando al tipo general del 28%** para la base imponible **superior a 300.000 euros**.

Para las restantes entidades, seguirán siendo aplicables durante 2015, con carácter general, los tipos en vigor antes de la reforma.

Las entidades de crédito seguirán tributando al tipo actual del 30%, así como las que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos de hidrocarburos, que con la norma vigente tributan al 35% (en 2015 al 33%).

Las entidades de nueva creación que desarrollen **actividades económicas** tributarán al **15% durante los dos primeros periodos** (salvo que deban tributar a un tipo inferior). No se aplicará este tipo a las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Se aplicará un **tipo del 20% a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas**, excepto por los resultados extracooperativos (tipo general). Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general (25%) excepto por los resultados extracooperativos (30%). Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la explotación, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30%.

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades:

El panorama de deducciones por inversiones sufre importantes modificaciones, desapareciendo la mayoría de estas deducciones vigentes actualmente.

- **Desaparece la deducción por inversiones medioambientales.**
- **Se eliminan la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la deducción por inversión de beneficios.**
- Se crea la nueva **reserva de capitalización**, que se contempla como nueva figura para incentivar la reinversión y potencial la capitalización empresarial y que se traduce en la **no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible**, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo. Así, los contribuyentes sujetos al tipo general de gravamen o al del 30% **puedan reducir su base imponible en un 10% del importe del incremento de sus fondos propios** en la medida que este incremento **se mantenga durante un plazo de 5 años** y se dote una **reserva** por el importe de la reducción, debidamente separada e **indisponible** durante estos 5 años.
- Se mantiene, mejorada, la **deducción por I+D+i** (se añaden al concepto de innovación tecnológica las actividades de proyectos de demostración inicial o proyectos piloto relacionados con la animación y los videojuegos) y las deducciones por creación de empleo, incluyendo la correspondiente a los trabajadores con discapacidad.
- Se **incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales** al 20% para el primer millón de euros. Si la producción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción del 18%. Al menos el 50% de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español. El importe de esta deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros. Por otra parte, se establece una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español, en el caso de grandes producciones internacionales, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones que tienen un alto impacto económico y, en especial, turístico.
- Se crea una **nueva deducción por inversión en espectáculos teatrales y musicales**, para cuya aplicación es necesario haber obtenido un certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música así como destinar al menos el 50% de los beneficios a la realización de actividades que den también derecho a la deducción, en los cuatro ejercicios siguientes. La deducción será del 20% de los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional, minorados por el importe de las subvenciones recibidas para su realización (con un límite de 500.000 euros por periodo y contribuyente). El importe de la deducción y las subvenciones recibidas no podrán exceder el 80% de los gastos anteriormente señalados.

- **Nueva deducción por reversión de medidas temporales:** Los **contribuyentes** que tributen al tipo general (o al previsto para entidades de nueva creación) y **a quienes les haya resultado de aplicación la limitación del 30% a las amortizaciones**, tendrán **derecho a una deducción en la cuota del 5%** de las cantidades que integren derivadas de **las amortizaciones no deducidas** en los periodos impositivos que se hayan iniciado **en 2013 y 2014**. Esta deducción **será del 2% en los periodos impositivos que se inicien en 2015**. Los contribuyentes que tributen al tipo general (o al tipo previsto para las entidades de nueva creación) que se hubieran acogido a la **actualización de balances** (prevista en la Ley 16/2012) tendrán derecho a una **deducción en la cuota del 5%** de las cantidades que integren derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización. Esta deducción será del **2% en los periodos impositivo que se inicien en 2015**.

Otras medidas:

- **Régimen especial de las empresas de reducida dimensión (E.R.D.):** Desaparece con efectos desde el 01-01-2016 el tipo de gravamen reducido actualmente vigente del 25% por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, tributando al tipo general del 25% toda la base imponible. No obstante, con destino exclusivo para la pequeña y mediana empresa destaca como novedad la **creación** de una **reserva de nivelación** de bases imponibles. Mediante este mecanismo se puede **reducir la base imponible hasta el 10%** con un **límite máximo anual de un millón de euros**. Las cantidades a que se refiere el párrafo anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. Para ello, deberá dotar con cargo a los beneficios del ejercicio en el que se realice la minoración una reserva por el importe de la minoración en la base imponible derivada de la **reserva de nivelación**, que será **indisponible durante el período de 5 años**.

Se establece de forma expresa en el texto legal la no aplicación del régimen de ERD a las entidades patrimoniales.

Se suprimen los siguientes beneficios fiscales aplicables a la ERD:

- Desaparición de libertad de amortización para bienes de escaso valor.
- Se suprime a partir del 01/01/2016 la amortización acelerada para elementos patrimoniales objetos de reinversión.
- Se suprime la deducción por inversión de beneficios.

- **Prórroga de medidas temporales:** se **prorrogan durante 2015** las **medidas excepcionales introducidas** con motivo de la **crisis económica** en ejercicios anteriores, como:
 - a) Las **limitaciones** a la aplicación del régimen de **libertad de amortización** por los elementos adquiridos hasta el 31 de marzo de 2012.
 - b) Las **limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas por grandes empresas.**
 - c) Las **reglas especiales para la determinación del importe de los pagos fraccionados** del Impuesto sobre Sociedades: pago fraccionado mínimo, tipos incrementados, etc.
 - d) **La amortización fiscal del fondo de comercio adquirido a terceros, el fondo de comercio financiero, el fondo de comercio de fusión y el inmovilizado inmaterial con vida útil indefinida.**
 - e) Las **reglas especiales de aplicación temporal** del **régimen de amortización de los contratos de arrendamiento financiero.**

- **Consolidación fiscal:** Se establece una **nueva definición de grupo fiscal.** Con respecto a la configuración de grupo fiscal: se exige la posesión de la mayoría de los derechos de voto de la entidades incluidas en el perímetro de consolidación y se permite que se incorporen al grupo fiscal las entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal, como puede ser el caso de entidades en territorio español o de entidades comúnmente participadas por otra no residente en dicho territorio.

I.V.A. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modifica entre otras la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Entre las modificaciones, que entrarán en vigor, en general, a partir del próximo 1 de enero de 2015, comentamos esquemáticamente las siguientes:

Nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica:

A partir de **1 de enero de 2015, cuando estos servicios se presten a una persona** que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal (**consumidor final**), **pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario esté establecido**, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador. Por tanto a partir del 1 de enero de

2015, **todos estos servicios tributarán en el Estado miembro de establecimiento del destinatario**, tanto si este es un empresario o profesional o bien un consumidor final, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta. Este cambio viene acompañado de la **creación de dos regímenes especiales opcionales (Régimen exterior a la Unión y Régimen de la Unión)** que permiten a los sujetos pasivos **liquidar el Impuesto** adeudado por la prestación de dichos servicio a través de **un portal web “ventanilla única”** en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo).

Tipos impositivos de productos sanitarios:

A partir del 1 de enero de 2015 los **equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario pasan a tributar, con carácter general, del 10% al 21%, manteniéndose exclusivamente** la tributación al **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.**

Supresión de la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos:

Se suprime a partir del 1 de enero de 2015 la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos (Notarios, Registradores, etc.) en conexión con **operaciones financieras exentas**, tales como la constitución, subrogación o cancelación de **préstamos hipotecarios** entre otros.

Exención educativa:

Se extiende a los **servicios de atención a niños en el centro docente prestando en tiempo interlectivo**, tanto durante el comedor escolar como en servicio de guardería fuera del horario escolar, equiparando el tratamiento en el Impuesto de estos servicios prestados por el centro docente, con independencia de que se realice con medios propios o ajenos.

Renuncia a las exenciones inmobiliarias:

Se amplía el ámbito objetivo de aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, al no vincularla a **la exigencia de que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a** la deducción total del impuesto soportado en función del destino previsible en la adquisición del inmueble, si bien se exige que dicho

empresario tenga un derecho a **la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido.**

Lugar de realización de las entregas de bienes objeto de instalación:

Las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del Impuesto, tributarán como tales en el referido territorio, **suprimiendo el requisito consistente en que el coste de la instalación exceda del 15%** en relación con el total de la contraprestación.

Ampliación de plazos para la modificación de la base imponible:

En caso de deudor en **concurso**, el plazo para poder realizar la modificación de la base imponible **se amplía de 1 a 3 meses.**

En el caso de **créditos incobrables**, los **empresarios que sean considerados PYME podrán modificar** la base imponible transcurrido el **plazo de 6 meses** como se venía exigiendo hasta la fecha **o** podrán esperar al **plazo general de 1 año** que se exige para el resto de empresarios.

Prorrata especial:

Se amplía su ámbito de aplicación, disminuyendo del 20% al 10% la diferencia admisible en cuanto al montante de cuotas deducibles en un año natural que resulten por aplicación de la prorrata general en comparación con las que resulten por aplicación de la prorrata especial, **siendo de aplicación obligatoria esta última superado dicho límite.**

Ingreso del IVA a la importación:

Se posibilita que determinados operadores, según se establezca reglamentariamente, puedan **diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación** (modelo 303) a través de la inclusión de dichas cuotas en la misma y **sin tener que realizar el ingreso en el momento de la importación.**

Nuevos supuestos de aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo:

Con efectos **a partir del 1 de abril de 2015 se amplían los supuestos de aplicación** de la "regla de inversión del sujeto pasivo" a la entrega de:

- **Plata, platino** y paladio en bruto, en polvo o semilabrado.
- **Teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales**, cuando el **destinatario sea un empresario revendedor o el importe de la operación exceda de 10.000 euros** (IVA excluido)

Régimen simplificado:

Con efectos **a partir del 1 de enero de 2016** se reducen los límites que permiten al contribuyente optar por este régimen.

I.R.N.R. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modifica entre otros el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. Entre las modificaciones, que entrarán en vigor, en general, a partir del próximo 1 de enero de 2015, comentamos esquemáticamente las siguientes:

Exenciones de los dividendos pagados a sociedades matrices:

Se modifica la **definición de sociedad matriz** para adecuarla a la prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, considerando como tal **aquellas que posean más del 5 por cien de participación directa o indirecta, o bien cuando el valor de participación de la adquisición sea mayor a 20 millones de euros**.

También se introduce que para el **cómputo del plazo del periodo de permanencia**, se tendrá en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída por otras entidades que reúnan las circunstancias del artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Por otra parte **se exige la residencia de la sociedad matriz en un Estado con un efectivo intercambio de información tributaria**, en lugar de la existencia de un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, como recoge la actual norma vigente.

Exención de los cánones pagados a sociedades asociadas:

La exención no es de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea por personas físicas o jurídicas que no residan en estados miembros de la Unión Europea.

Tipos de gravamen:

Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente: con **carácter general el tipo de gravamen será del 24 %**, actualmente del 24,75 %. Se establece el **nuevo tipo de gravamen del 19 %** para contribuyentes residentes en otro Estado **miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo** con el que exista intercambio de información tributaria. Para el **ejercicio 2015 este tipo será del 20%**.

El **tipo de gravamen** aplicable sobre **dividendos, intereses y ganancias patrimoniales**, que actualmente es del 21 %, será del **19 % para el ejercicio 2016** y del **20 % para el ejercicio 2015**.

Pueden ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que puedan tener al respecto.

Diciembre 2014
Dpto. Fiscal-Contable

GABINET ASSESSOR EMPRESARIAL, S.L.