

### Proyectos de reforma fiscal-principales novedades en relación con los anteproyectos previos

El pasado 20 de junio el Consejo de Ministros aprobó cuatro anteproyectos de Ley en los que se proponía una profunda revisión de diversas figuras impositivas.

Ahora, con fecha 6 de agosto de 2014, se han publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, (i) el Proyecto de Ley 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 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (**Proyecto de Ley de modificación del IRPF y del IRNR**); (ii) el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (**Proyecto de Ley la LIS**); y (iii) el Proyecto de Ley 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 (**Proyecto de Ley de modificación del IVA, el IGIC y los Impuestos Especiales**). No se ha publicado, sin embargo, el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, a pesar de que ya se publicó el correspondiente Anteproyecto de Ley el 20 de junio.

Se trata, como decimos, de Proyectos de Ley, por lo que están sometidos al correspondiente trámite parlamentario, sin perjuicio de lo cual, como en los Anteproyectos, hay diversas propuestas de modificaciones que están afectadas por el conocido como "efecto anuncio", de forma que, de aprobarse finalmente las correspondientes reformas, tendrán efectos en relación con hechos imponible anteriores a su entrada en vigor.

En este Comentario resumimos únicamente las principales diferencias entre los Anteproyectos (resumidos en nuestro [Comentario fiscal-Anteproyectos de Ley para la revisión de diversas figuras impositivas](#)) y los Proyectos ahora publicados.

#### 1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las principales novedades que se incorporan en el Proyecto de Ley respecto del Anteproyecto son las siguientes que, como regla general, tienen prevista su entrada en vigor el 1 de enero de 2015, salvo alguna excepción que indicaremos en su apartado correspondiente.

##### 1.1 Residencia fiscal

En el Anteproyecto se modificaba el artículo que regula los requisitos para la consideración de un contribuyente como residente fiscal en España para establecer que en la determinación del período de permanencia en España de 183 días durante el año natural, no se deben computar las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

No obstante, en el Proyecto no se ha introducido dicha modificación.

### **1.2 Rendimientos del trabajo. Indemnizaciones por despido**

- (i) La limitación introducida en el Anteproyecto de Ley en relación la exención de las indemnizaciones por despido (en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias), se incrementa de 2.000 euros por cada año de servicio prestado a un montante global de 180.000 euros.

Conforme al régimen transitorio previsto, el citado límite no resultará de aplicación a (i) las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014 ni (ii) 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 entrará en vigor, en caso de ser aprobada en los términos planteados, al día siguiente de la publicación de la ley en el BOE.

- (ii) Como ya se indicó en relación con el texto del Anteproyecto, se modifica el tratamiento de los rendimientos del trabajo irregulares, de forma que la reducción (que pasa del 40% al 30%) para rendimientos generados en más de dos años y no periódicos ni recurrentes solo será aplicable si el rendimiento se percibe en un solo período impositivo.

No obstante, una de las modificaciones introducidas en el Proyecto de Ley permitiría la aplicación de la citada reducción a los rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, aun en el caso de que éstos se cobren de forma fraccionada, en cuyo caso el cómputo del período de generación (que será el número de años de servicio del trabajador) deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Estos rendimientos no se tendrán en consideración a efectos de la nueva regla introducida en el Anteproyecto (y confirmada en el Proyecto) en relación con la no aplicación de la reducción sobre aquellos rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años a los que se hubiera aplicado la reducción.

Por otra parte, las indemnizaciones por extinción de la relación mercantil de administradores y miembros de los Consejos de Administración con período de generación superior a dos años podrán aplicar la reducción del 30% cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos, siempre que la fecha de extinción de la relación sea anterior a 1 de agosto de 2014.

### **1.3 Prestaciones de planes de previsión social o de patrimonios protegidos a favor de las personas con discapacidad**

Se introduce una nueva exención de hasta un importe máximo anual de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples para los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos.

#### **1.4 Imputación fiscal de los contratos de seguro que cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad**

En el Anteproyecto se incluyó la obligación de imputar fiscalmente la parte de las primas satisfechas que se correspondan al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad. En el Proyecto de Ley se especifica que dicha imputación se producirá siempre y cuando el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales.

#### **1.5 Rendimientos del capital inmobiliario**

- (i) Se mantiene la reducción del 60% que establece la actual Ley de IRPF (frente al 50% previsto en el Anteproyecto), aplicable a los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda habitual y se especifica que su aplicación sólo tendrá lugar en los supuestos de rendimiento neto positivo (es decir, con la redacción incluida en el Proyecto no se produciría una reducción del posible rendimiento neto negativo).
- (ii) No obstante, en el Proyecto de Ley se mantiene la eliminación de la reducción incrementada del 100% para los arrendamientos a jóvenes menores de 30 años.

#### **1.6 Rendimientos del capital mobiliario**

##### **1.6.1 Plan de Ahorro a largo Plazo (PALP)**

Se especifica que la exención se aplica a las rentas positivas (es decir, no a las negativas) generadas por las cantidades que se depositen en depósitos y contratos financieros integrados en una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo (CIALP) o se instrumenten en un Seguro Individual de Vida a Largo Plazo (SIALP).

Asimismo, se indica que la extinción del PALP se producirá no sólo cuando se efectúe cualquier disposición sino también cuando se incumpla el límite de aportación de 5.000 euros anuales.

En relación con la garantía al contribuyente de percepción de, al menos, un 85% de las cantidades aportadas, se introduce en el Proyecto que, en aquellos supuestos en los que la garantía fuese inferior al 100%, el producto financiero contratado deberá tener un vencimiento de al menos un año.

Se introduce también la posibilidad de que las CIALP se configuren como contratos financieros de los definidos en el último párrafo del apartado 1 del artículo segundo de la Orden EHA/3537/2005, de 10 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en cuyas condiciones se prevea que tanto la aportación como la liquidación al vencimiento se efectuará en todo caso exclusivamente en dinero. Estos depósitos y contratos financieros deberán contratarse por el contribuyente con la misma entidad de crédito en la que se haya abierto la CIALP.

Se añade que las CIALP deberán estar identificadas singularmente y separadas de otras formas de imposición.

Otras novedades introducidas en el Proyecto son:

- Se exige que las entidades contratantes deberán informar en los contratos de forma expresa y destacada del importe y la fecha de la garantía, así como de las condiciones financieras en que antes del vencimiento del seguro individual de vida, del depósito o del contrato financiero, se podrá disponer del capital resultante o realizar nuevas aportaciones.
- Se establece que en los supuestos de extinción del Plan por incumplimiento de alguna de los requisitos se practicará una retención, no sólo, como indicaba el Anteproyecto, sobre los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos desde la apertura del Plan, sino también sobre los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del mismo.
- Finalmente, se prevé que los rendimientos del capital mobiliario negativos que, en su caso, se obtengan durante la vigencia del PALP, incluidos los que se pudieran obtenerse con motivo de la extinción del mismo, se imputarán al periodo 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.

#### 1.6.2 Planes individuales de ahorro

Se reduce de 10 a 5 años la duración mínima de los Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS).

Se trata de seguros de vida para constituir con los recursos aportados una renta vitalicia asegurada, de forma que los rendimientos generados hasta la constitución de la renta se encuentran exentos siempre y cuando se cumplan determinados requisitos. Uno de ellos es la antigüedad de la primera prima satisfecha en el momento de la constitución de la renta, que pasa a ser de 5 años en lugar de los 10 que se preveían inicialmente.

Se permite la aplicación de la referida reducción de plazo a los PIAS formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2015, aclarándose que la transformación de un PIAS antes de 1 de enero de 2015, o de un contrato de seguro de vida formalizado con anterioridad a 1 de enero de 2007 y transformado en PIAS (regulados en la disposición transitoria decimocuarta de la Ley de IRPF), mediante la modificación del vencimiento del mismo, con la exclusiva finalidad de anticipar la constitución de la renta vitalicia a una fecha que cumpla con el requisito de antigüedad de 5 años desde el pago de la primera prima exigido por las citadas disposiciones, no tendrá efectos tributarios para el tomador.

#### 1.6.3 Otras modificaciones

- (i) En el Anteproyecto se incluyó la tributación como rendimiento del capital mobiliario de la distribución de prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación, con el límite de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondientes al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de distribución de la prima, y su valor de adquisición.

Asimismo, el valor de los fondos propios debía minorarse en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios.

En el Proyecto se especifica que el valor de los fondos propios también se minorará en las reservas legalmente indisponibles incluidas en esos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

- (ii) En el Anteproyecto se preveía, en relación con los contratos de seguro de capital diferido, que si el contrato combina la contingencia de supervivencia con las de fallecimiento o incapacidad y el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia, el rendimiento vendrá determinado no solo por la diferencia entre el capital percibido y las primas satisfechas, sino que también se detraerá 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 4% de la provisión matemática. Ahora se propone elevar este porcentaje del 4% al 5%.

### **1.7 Rendimientos de actividades económicas**

Se mantiene en 600.000 euros, como en la Ley actual, el importe neto de cifra de negocios en el año inmediato anterior para el conjunto de actividades a efectos de aplicar la modalidad simplificada del método de estimación directa (en el Anteproyecto se preveía su reducción a 500.000 euros).

### **1.8 Ganancias y pérdidas patrimoniales**

- (i) En el texto del Anteproyecto, al igual que en el Proyecto, se especifica que en el supuesto de que, por imposición legal o resolución judicial, se produjesen compensaciones dinerarias o mediante la adjudicación de bienes en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, no existirá ganancia o pérdida patrimonial.

No obstante, en el Anteproyecto se eliminaba la referencia a que este supuesto no podía dar lugar a la actualización de los valores de los bienes y derechos adjudicados mientras que el texto del Proyecto vuelve a incluir la citada referencia.

- (ii) En el Anteproyecto se incluyó la tributación como rendimiento del capital mobiliario de las reducciones de capital cuya finalidad sea la devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos correspondiente a valores no admitidos a negociación, con el límite de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondientes al último ejercicio cerrado antes de la reducción y su valor de adquisición.

Además se establecía que el valor de los fondos propios debía minorarse en el importe de los beneficios repartidos antes de la reducción procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios.

En el Proyecto se especifica que el valor de los fondos propios también se minorará en las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

- (iii) Se introduce un nuevo supuesto de exención aplicable por contribuyentes mayores de 65 años para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de cualquier bien de su patrimonio, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros.

En los casos en los que el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

### **1.9 Aportaciones a planes de pensiones y sistemas similares**

A los dos supuestos de rescate previstos actualmente en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones (desempleo de larga duración y enfermedad grave), el Proyecto de Ley añade uno nuevo: la antigüedad de las aportaciones mayor de diez años.

Por tanto, podrá disponerse de forma anticipada de las aportaciones a planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social, que tengan más de diez años de antigüedad, así como de los rendimientos generados por las citadas aportaciones. Reglamentariamente se establecerán las condiciones, términos y límites en que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados.

A partir del 1 de enero de 2025 se podrán hacer efectivos los derechos consolidados existentes a 31 de diciembre de 2014 con los rendimientos correspondientes a los mismos.

En el caso de los planes de previsión social empresarial y los concertados con mutualidades de previsión social para los trabajadores de las empresas, la disposición anticipada de derechos derivados de primas, aportaciones o contribuciones realizadas con al menos diez años de antigüedad será posible si así lo permite el compromiso y se prevé en la correspondiente póliza de seguro o reglamento de prestaciones.

### **1.10 Mínimos personales y familiares**

En el Proyecto se incluye la posibilidad de aplicar la cuantía de 1.150 euros en concepto de mínimo por ascendiente (siempre que genere el derecho a ello) en caso de fallecimiento del ascendiente.

Para ello será necesario que, en ese caso, antes de la finalización del periodo impositivo, el ascendiente haya convivido con el contribuyente al menos la mitad del periodo transcurrido entre el inicio del periodo impositivo y la fecha de fallecimiento.

### 1.11 Deducciones

Se mejoran las nuevas deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo introducidas en el Anteproyecto.

Las citadas deducciones tienen como límite para cada una de las deducciones las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada periodo impositivo.

No obstante, en el Proyecto se introduce que, si se tuviera derecho a la deducción respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos.

Asimismo, se prevé la posibilidad de que reglamentariamente se regule la cesión del derecho a aplicar las deducciones entre los contribuyentes que tengan derecho a las mismas en relación con un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa.

Por último, se clarifican los supuestos que dan derecho a las deducciones por familia numerosa incluyendo la integrada por hermanos huérfanos de padre y madre.

### 1.12 Transparencia fiscal internacional

(i) En relación con el nuevo supuesto de imputación introducido en el Anteproyecto en aquellos casos en los que la entidad no residente no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, se especifica que:

- La renta total a integrar es el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en las restantes disposiciones relativas a dicho Impuesto para la determinación de aquella.
- En el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, no se producirá la imputación en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que (i) otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad, (ii) se posean durante un plazo mínimo de un año, (iii) con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y (iv) la entidad participada no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Se elimina el requisito de que los ingresos de las entidades participadas de las que se obtengan las rentas procedan en, al menos, el 85% del ejercicio de actividades económicas y la referencia a la "participación indirecta" en el capital.

(ii) En el supuesto de no aplicarse la imputación indicada en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva derivada de las fuentes actualmente previstas (titularidad de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, participación en fondos propios de entidades y cesión a terceros de capitales propios, actividades crediticias financieras, aseguradoras y de prestación de servicios).

No obstante, en relación con las actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente

deducibles en dichas personas residentes, el Proyecto especifica que no se incluirá la renta positiva cuando más del 50% de los ingresos derivados de dichas actividades realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.

- (iii) El supuesto previsto de exclusión de las rentas derivadas de las fuentes actualmente previstas en la Ley del IRPF, cuando la suma de sus importes sea inferior al 15% de la renta total obtenida por la entidad no residente, no resultará de aplicación a las rentas indicadas en el párrafo anterior (actividades crediticias, financieras, aseguradoras y prestación de servicios), que se imputarán en su totalidad.
- (iv) El régimen de imputación no será de aplicación cuando se trate de una institución de inversión colectiva, regulada por 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 95 de la Ley del IRPF, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

### **1.13 Régimen especial de impatriados**

Se precisa el requisito de que el contribuyente no haya sido residente en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español (en la redacción actual y en el Anteproyecto se referían a "los diez años" anteriores).

### **1.14 Ganancias patrimoniales por cambio de residencia**

En relación con el nuevo régimen aplicable a supuestos de cambio de residencia ("*exit tax*") que se propuso en el Anteproyecto se introducen ahora en el Proyecto las siguientes modificaciones:

- (i) Se elimina la referencia a las instituciones de inversión colectiva, manteniéndose el supuesto de tributación para las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad y su valor de adquisición.
- (ii) Para la aplicación de este nuevo régimen, entre otros requisitos, el contribuyente tenía que haber residido en España durante cinco de los últimos diez periodos impositivos.
- (iii) En el Proyecto se incrementa el número de años en los cuáles el contribuyente tiene que haber sido residente a 10 años de los últimos quince periodos impositivos.
- (iv) En los supuestos en los que el cambio de residencia se produce como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, el Anteproyecto incluía la posibilidad de que, previa solicitud del contribuyente, se aplazara por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda (dentro de los cinco ejercicios siguientes al último que debe declararse por el IRPF), con sometimiento a ciertas reglas.

En el Proyecto se introduce la posibilidad de que el contribuyente solicite a la Administración la ampliación del citado plazo de cinco ejercicios cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal por motivos laborales más prolongado, sin que en ningún caso la ampliación pueda exceder de cinco ejercicios adicionales.



Para el caso de que el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información, se introduce la previsión de que en caso de que el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haberse producido alguna de las circunstancias que dan lugar a la obligación de autoliquidar la ganancia patrimonial, las previsiones de este régimen quedarán sin efecto.

### **1.15 En materia de retenciones**

Mediante el Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, se anticipó el tipo reducido del 15% para los rendimientos de actividades profesionales pero estableciendo que (i) el volumen máximo de rendimientos íntegros de actividades profesionales del ejercicio inmediato anterior debe ser inferior a 15.000 euros y (ii) exigiendo que represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo del contribuyente de ese ejercicio.

En el Proyecto se recoge este tipo reducido de retención en los mismos términos previstos en el citado Real Decreto-ley.

### **1.16 Obligaciones de información**

En cuanto a las obligaciones de información que añadía o ampliaba el Anteproyecto, el texto del Proyecto introduce además los siguientes supuestos respecto a:

- (i) Las entidades financieras en relación con las rentas vitalicias aseguradas previstas en el nuevo supuesto de exención para mayores de 65 años.
- (ii) Las Comunidades Autónomas y el Instituto de Mayores y Servicios Sociales, respecto de las personas que cumplan la condición de familia numerosa y de los datos de grado de discapacidad de las personas con discapacidad.

### **1.17 Regularización tributaria correspondiente a pensiones del extranjero**

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 periodos impositivos no prescritos se efectuará en el plazo improrrogable de seis meses desde su entrada en vigor.

En el caso de que la inclusión de estas pensiones determine que un contribuyente pase a estar obligado a presentar la declaración por el IRPF, la regularización se efectuará mediante la presentación de la declaración correspondiente, en la que se deberá consignar la totalidad de las rentas obtenidas en el citado ejercicio.

Con independencia de que hayan adquirido o no firmeza, quedarán condonados en virtud de lo dispuesto en esta norma:

- (i) Los recargos e intereses y sanciones derivados de la presentación fuera de plazo de declaraciones por el IRPF en las que se hubieran incluido pensiones procedentes del exterior sujetas al impuesto, liquidados o impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de esta norma.
- (ii) Sanciones tributarias derivadas de liquidaciones en las que se hubieran regularizado dichos rendimientos con anterioridad a la entrada en vigor de esta norma.
- (iii) Recargos del periodo ejecutivo liquidados por este concepto.

En el caso de que la liquidación de los recargos, intereses y sanciones hubiera adquirido firmeza, los obligados tributarios deberán solicitar a la Administración tributaria su condonación en el plazo máximo de seis meses desde la entrada en vigor de esta disposición, identificando suficientemente los conceptos liquidados y los ingresos realizados.

Si en la liquidación practicada se hubieran incluido otros rendimientos además de las pensiones, la condonación de los recargos, intereses y sanciones será proporcional al importe de las pensiones regularizadas en relación con el resto de rendimientos objeto de regularización.

No obstante, si la inclusión de las pensiones determina que un contribuyente pase a estar obligado a presentar declaración por el IRPF, se condonarán en su totalidad los recargos, intereses y sanciones.

Los importes ingresados de intereses, recargos y sanciones se devolverán sin intereses de demora en el plazo de seis meses desde la presentación de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la devolución, se abonarán los intereses de demora que correspondan.

## 2. Impuesto sobre Sociedades

Como señalamos en nuestro Comentario fiscal sobre los Anteproyectos, el Proyecto de Ley de la LIS presenta una nueva ley del impuesto, que modifica muchos aspectos en relación con la actualmente vigente, el Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS).

El texto del Proyecto de Ley de la LIS establece expresamente que la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2015 (recordemos que en el texto del Anteproyecto, por error, se señalaba como fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 2016).

Las principales novedades del Proyecto de Ley de la LIS respecto del Anteproyecto son las siguientes.

## 2.1 En relación con la base imponible

### 2.1.1 Concepto de actividad económica

El Proyecto de Ley recupera el concepto de entidad patrimonial, que será aquella en la que más de la mitad su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica (es decir, aquella cuya actividad principal consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario).

Esta definición tiene relevancia a los efectos de la aplicación de ciertos regímenes y reglas especiales (i.e. exención para evitar la doble imposición, tipo de gravamen, transparencia fiscal internacional, régimen especial para las entidades de reducida dimensión, o régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros).

### 2.1.2 Limitación temporal a la deducción de rentas negativas intragrupo

En el Anteproyecto ya se preveía la imposibilidad de deducir las pérdidas generadas en las transmisiones intragrupo de acciones o participaciones, de inmovilizado material, de inversiones inmobiliarias, de inmovilizado intangible y de valores 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.

Se clarifica ahora que las pérdidas podrán deducirse, en general, cuando se den de baja en la entidad adquirente.

### 2.1.3 Deducibilidad de gastos financieros:

- (i) En el Anteproyecto se preveía que la no deducibilidad de la retribución de los fondos propios alcanzaría a todos aquellos que tengan tal naturaleza desde un punto de vista mercantil (e.g. acciones sin voto o acciones rescatables), con independencia de su tratamiento contable, incluyéndose en esa categoría a los préstamos participativos otorgados por entidades del mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

Se clarifica ahora el concepto de retribución de fondos propios, señalando que será aquella que corresponda a los valores representativos del capital o fondos propios de entidades, con independencia de su tratamiento contable.

Asimismo, se señala expresamente que el tratamiento fiscal derivado de la participación en participaciones preferentes será el de su tratamiento contable.

Y, por otro lado, se aclara que la limitación a la deducibilidad de los rendimientos de los préstamos participativos no resultará de aplicación a los contratos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.

- (ii) Como en el Anteproyecto, se mantiene en términos parecidos "la regla del 30%" existente en la actual normativa respecto de la deducibilidad de los gastos financieros. No obstante, en el Anteproyecto se exigía una inversión mínima para el cómputo de los dividendos recibidos como "beneficio operativo" de 50 millones de euros, en lugar de los 6 exigidos en la actualidad, cuando la participación es inferior al 5%.

En el Proyecto de Ley se reduce el referido importe de 50 a 20 millones de euros.

- (iii) Por otro lado, se suaviza la nueva norma introducida en el texto del Anteproyecto que restringía 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.

A estos efectos:

- (a) Se limita la restricción en caso de fusión o incorporación a un grupo de consolidación fiscal a un periodo de 4 años desde la compra.
  - (b) Se prevé la posibilidad de que el gasto financiero no deducible por este motivo pueda compensarse en los periodos siguientes (de acuerdo con las reglas generales de deducibilidad del gasto financiero).
  - (c) Se señala que este límite a la deducción del gasto financiero no será aplicable si el endeudamiento derivado de la operación no excede el 70% del coste de adquisición de las participaciones y la deuda se amortiza a razón de 5 puntos porcentuales, anualmente durante 8 años (hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición).
  - (d) Finalmente, se prevé que las restricciones a la deducibilidad indicadas no sean aplicables a operaciones de reestructuración realizadas antes del 20 de junio de 2014 pero que afecten a entidades ya integradas en un mismo grupo de consolidación fiscal con anterioridad a dicha fecha.
- (iv) Otros gastos deducibles: retribuciones de los administradores

Se clarifica la redacción relativa a la deducibilidad del gasto derivado de las retribuciones de los administradores respecto del texto del Anteproyecto, señalándose expresamente que serán deducibles las mismas cuando deriven del desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad.

#### 2.1.4 Operaciones vinculadas

El Proyecto de Ley recoge las siguientes novedades frente a lo dispuesto en el Anteproyecto:

- (i) En lo que se refiere a los criterios de vinculación, se mantienen en términos generales los existentes en el Anteproyecto, con dos excepciones:
  - (a) Se elimina la consideración de vinculación en relación con la retribución satisfecha por una entidad a sus consejeros y administradores por el ejercicio de sus funciones; y
  - (b) Se elimina el criterio que establece la vinculación entre dos entidades cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra, eliminando así el potencial carácter subjetivo de la determinación de la relación de vinculación cuando nos encontráramos ante este tipo de supuestos.

- (ii) Respecto a las obligaciones de documentación:
  - (a) Se eliminan los supuestos de exigibilidad de la documentación específica que establecía el Anteproyecto para transmisiones de valores, negocios, inmuebles e intangibles, así como la excepción a la misma en el caso de que el importe de la contraprestación de las operaciones cuya documentación era exigible en su totalidad no alcanzara los 250.000; y
  - (b) En relación con el régimen simplificado establecido para las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, se incluyen una serie de supuestos para los que el mismo no resultará de aplicación. Éstos se corresponden con las excepciones a la documentación específica eliminadas a las que se hace mención en el punto anterior.
- (iii) En lo que se refiere a las categorías de operaciones se elimina el requisito de ser una entidad de reducida dimensión a los efectos de que el contribuyente pueda considerar que el valor convenido coincide con el de mercado en los casos de prestación de servicios por un socio profesional a una entidad vinculada.
- (iv) Finalmente, en lo que se refiere al ajuste secundario, atendiendo a lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su sentencia recientemente conocida en relación con este asunto, se incorpora en el cuerpo de la LIS lo previsto en el artículo 21 bis, apartado segundo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativo al tratamiento de las diferencias valorativas en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad.

#### 2.1.5 Exención para evitar la doble imposición (nacional e internacional)

Una de las novedades más llamativas del Anteproyecto de Ley de la LIS fue la unificación del tratamiento de los dividendos y plusvalías derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes en territorio español.

Así, se estarían extendiendo las líneas generales del régimen aplicable en la actualidad a las rentas provenientes de participaciones en el exterior (régimen de exención) a las entidades residentes en España. Para la aplicación de la exención, sería necesario que la participación fuera de, al menos, un 5% o, alternativamente, que tuviera un valor superior a 50 millones de euros; y que la entidad participada hubiera estado gravada a un tipo nominal de, al menos, el 10% por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades.

La primera novedad significativa del Proyecto afecta al criterio alternativo del valor de adquisición, cuyo importe se reduce de los 50 a los 20 millones de euros.

Se añade también que, en el caso de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 % de sus ingresos, la aplicación de la exención requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos indicados sobre porcentaje o valor de adquisición. En caso de participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetarse el porcentaje mínimo del 5 %, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

Se han introducido importantes novedades en el concepto de impuesto de naturaleza idéntica o análoga, y en particular:

- (i) Se clarifica que la entidad participada ha de haber estado sujeta y no exenta al impuesto extranjero.
- (ii) Se añade que el tipo nominal se computa con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre los beneficios que se reparten.
- (iii) Se vuelve a incluir la regla de que se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

Se incluye un concepto de "dividendos o participaciones en beneficios" referido a rentas derivadas de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable con reglas especiales para supuestos de préstamos participativos y operaciones con valores de terceros.

Finalmente, se introducen nuevos supuestos de no aplicación o limitación de la exención en casos de:

- (i) Transmisiones sucesivas de valores homogéneos.
- (ii) Rentas derivadas de la transmisión de participaciones en determinadas entidades patrimoniales.

#### 2.1.6 *Compensación de las bases imponible negativas (BIN):*

- (i) En el Anteproyecto se proponía limitar el importe de BIN a compensar en un 60% de la base imponible previa, admitiéndose en todo caso la compensación hasta un importe de 1 millón de euros.

Ahora se establece que el límite del 60% de la base imponible previa se calculará tomando en consideración la base imponible del sujeto pasivo con anterioridad a la aplicación de los ajustes por la nueva reserva de capitalización.

Asimismo, se establece que la limitación a la compensación de las 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).

- (ii) Por otro lado, se introducen nuevas restricciones para limitar el aprovechamiento de BIN en aquellos casos en los que se hayan adquirido sociedades con la finalidad de compensar sus BIN.
- (iii) Finalmente, se restringe el derecho de la Administración de revisar las BIN, respecto a lo que se preveía en el Anteproyecto; ahora, esta revisión deberá realizarse en un máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del Impuesto en la que se generaron esas BIN. A partir de ese momento, el contribuyente únicamente deberá acreditar su existencia, exhibiendo las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se generaron y la información contable).

## 2.2 Deducciones sobre la cuota íntegra

### 2.2.1 Deducciones para eliminar la doble imposición internacional:

- (i) En línea con lo ya introducido para las bases imponibles negativas y las deducciones por inversiones, se limita el derecho de la Administración para comprobar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar a un plazo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.
- (ii) En la deducción del impuesto subyacente (artículo 32 del TRLIS) se introducen diversas novedades con el fin de alinearlos con lo previsto en el artículo relativo a la exención para evitar la doble imposición. Así:
- El cómputo del plazo se podrá realizar teniendo en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el 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.
  - Se considera cumplido el criterio de participación mínima cuando el valor de adquisición de la misma tenga un importe igual o superior a 20 millones de euros.
  - La participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 %, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.
  - Se introduce un concepto específico de "dividendos o participaciones en beneficios".
  - Se incluyen diversas reglas para evitar la aplicación conjunta de esta deducción y la imputación de pérdidas procedentes de una transmisión de las mismas participaciones.

### 2.2.2 Deducciones para incentivar determinadas actividades:

- (i) Deducción por actividades de I+D+i: Se elimina el porcentaje de deducción incrementado del 50% previsto en el Anteproyecto en caso de que los gastos en investigación y desarrollo superen el 10% del importe neto de la cifra de negocios (esta medida se ha sustituido por una elevación de 3 a 5 millones de euros del importe monetizable de la deducción de I+D).

Asimismo, se añaden al concepto de innovación tecnológica las actividades de proyectos de demostración inicial o proyectos piloto relacionados con la animación y los videojuegos.

- (ii) Deducción por inversiones en producciones cinematográficas: Se establece, entre otras modificaciones, que la base de la deducción deberá corresponderse, al menos en un 50%, con gastos realizados en territorio español.
- (iii) Deducción por la producción de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales: El Proyecto prevé esta nueva deducción, 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 mil euros por periodo y contribuyente). El importe de la deducción y las subvenciones recibidas no podrán exceder el 80% de los gastos anteriormente señalados.

## 2.3 Regímenes especiales

### 2.3.1 Régimen de consolidación fiscal

Se excluye del perímetro de consolidación fiscal expresamente a las entidades residentes en los Territorios Forales y a las no residentes en territorio español (sin perjuicio de que sigue manteniéndose que los establecimientos permanentes de entidades no residentes que no residan en paraísos fiscales sí podrán ser consideradas entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo).

Asimismo, se clarifica que la representante del grupo fiscal será la entidad dominante del mismo, en todo caso, cuando ésta resida en territorio español.

### 2.3.2 Transparencia fiscal internacional

- (i) La regla de imputación automática de las "rentas positivas" prevista en el Anteproyecto recibe dos modificaciones importantes:

- En primer lugar se cambia a un concepto de "renta total", definido como el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Ley y su normativa de desarrollo.
- En segundo lugar, se excluye de su ámbito de aplicación las rentas típicamente obtenidas por sociedades holding (dividendos o participaciones en beneficios y transmisión de participaciones), que se rigen específicamente por lo previsto en el nuevo apartado 4.

Este apartado, a su vez, prevé que no se imputarán estas rentas cuando se ostente al menos, el 5 % del capital de una entidad y se posea el mismo 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 Entidad Patrimonial en el sentido del segundo párrafo del artículo 5 de la Ley.



- (ii) En relación con las rentas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, se incluyen dos novedades relevantes:
- En primer lugar se recupera la regla incluida en la Ley actualmente en vigor, pero suprimida en el Anteproyecto, por la que no se incluirá la renta positiva cuando más del 50 % de los ingresos derivados de las mismas procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley.
  - En segundo lugar, se especifica que a estas rentas no les será de aplicación la excepción de no integración en la base imponible cuando las mismas no superen el 15% de la renta total de la entidad no residente.
- (iii) Se recupera la previsión de la Ley actualmente en vigor, pero suprimida en el Anteproyecto, por la que en ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.
- (iv) Para el cómputo de la renta derivada de la transmisión de participaciones en entidades patrimoniales del segundo párrafo del artículo 5 de la Ley se considerará que el valor de transmisión a computar será como mínimo el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor de mercado si éste fuere inferior.
- (v) Por último, se excluyen expresamente de la aplicación de este artículo las participaciones en entidades no residentes que tengan la consideración de institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, siempre que sean distintas de las previstas en el artículo 54 de la Ley y que se hallen constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea.

### 2.3.3 Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros ("ETVE")

Como novedad en el Proyecto de Ley se establece que serán susceptibles de beneficiarse del régimen especial de las ETVE las rentas exentas obtenidas en el extranjero por la entidad holding española a través de un establecimiento permanente-cuando se distribuyan a los socios no residentes de la entidad holding española o cuando formen parte de las rentas que estos obtengan como consecuencia la transmisión de la entidad española-.

Asimismo, se establece que el nuevo límite de 20 millones de euros como importe mínimo de la inversión en las entidades filiales no residentes para acceder a este régimen especial (cuando no se dispone del 5% de participación mínima) no resultará de aplicación en aquellas entidades que ya estuvieran aplicando el régimen de las ETVE en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015 y hubieran venido cumpliendo con el límite cuantitativo existente hasta ahora de 6 millones de euros.

## 2.4 Pagos fraccionados del periodo 2015

Se establece expresamente que durante los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, el tipo general aplicable a los pagos fraccionados que deban calcularse por el "método de la base" será el siguiente (considerando la reducción del tipo impositivo general del 30% al 28%):

- (i) Con carácter general, el 20% (5/7 del tipo de gravamen general redondeado por defecto). Actualmente, el tipo del pago fraccionado es del 21% en este caso.
- (ii) Para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado los 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015:
  - (a) 20% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros (5/7 del tipo de gravamen general redondeado por defecto). Actualmente, el tipo del pago fraccionado es del 21% en este caso.
  - (b) 21% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 10 millones de euros pero inferior a 20 millones de euros (15/20 del tipo de gravamen general redondeado por exceso). Actualmente, el tipo del pago fraccionado es del 23% en este caso.
  - (c) 24% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros (17/20 del tipo de gravamen general redondeado por exceso). Actualmente, el tipo del pago fraccionado es del 26% en este caso.
  - (d) 27% para entidades con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 60 millones de euros (19/20 del tipo de gravamen general redondeado por exceso). Actualmente, el tipo del pago fraccionado es del 29% en este caso.

Para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, el tipo general del pago fraccionado en el "método de la base" será el 17% (5/7 del tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades del 25% redondeado por defecto).

## 2.5 Otras modificaciones

- (i) Se mantiene la figura de los acontecimientos de excepcional interés público (recordemos que el Anteproyecto preveía la supresión de los incentivos fiscales aplicables a los mismos).
- (ii) Se recoge expresamente la posibilidad de aplicar la libertad de amortización existente hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, con los límites, condiciones y requisitos establecidos en su momento.
- (iii) Se establece la posibilidad de la Administración Tributaria de comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, pudiendo regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.

### 3. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

#### 3.1 Exenciones

- (i) En el Anteproyecto de modificación del IRPF y del IRNR se proponía modificar la cláusula anti-abuso actualmente existente tanto para las distribuciones de dividendos a matrices residentes en la UE como para los pagos de cánones a empresas asociadas residentes en la UE, para admitir la no aplicación de la misma exclusivamente cuando la constitución y operativa de aquella (la sociedad receptora del dividendo o canon) responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

Se propone eliminar ahora la exclusión aplicable a las actividades de "gestión de valores u otros activos".

- (ii) Se modifica la definición de sociedad matriz para alinearla con la prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y evitar supuestos de discriminación a residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo. En concreto, se considera sociedad matriz a aquella que tenga en su sociedad filial un valor de adquisición de la participación superior a 20 millones de euros. Asimismo, se prevé que el plazo de un año de posesión de la participación podrá computarse teniendo en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el 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.

#### 3.2 Base imponible

Se suprime la regla propuesta por la que las transmisiones de derechos de suscripción por personas físicas no residentes estaban sujetas a tributación en España.

### 4. Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto General Indirecto Canario

#### 4.1 Impuesto sobre el Valor Añadido

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido son pocas las modificaciones que se han introducido en el Proyecto.

Además de alguna corrección o ajuste de carácter puramente técnico, las principales novedades que contiene el Proyecto respecto del texto de Anteproyecto son:

- (i) Se matiza en relación con el supuesto de no sujeción para la transmisión de un patrimonio empresarial que el conjunto de elementos transmitidos constituya o sea susceptible de constituir una unidad económica autónoma en sede del transmitente.
- (ii) Los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo aplicables a las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, tabletas digitales u ordenadores portátiles resultarán de aplicación exclusivamente cuando su importe sea superior a 5.000 euros para un mismo destinatario y mes natural. Se trata con ello de evitar la aplicación de esta medida en fase minorista, lo que podía generar dificultades en su gestión.

- (iii) Se incluyen las cuotas de acceso a ferias o exposiciones de carácter comercial o profesional dentro de las que pueden ser objeto de devolución a empresarios no establecidos en la Comunidad sin que se requiera la existencia de reciprocidad.
- (iv) En el régimen de Grupo de Entidades se prevén importantes novedades:
  - (a) Por un lado el texto se remite a un posterior desarrollo reglamentario de cuál será el alcance o definición de los vínculos financieros, económicos y organizativos cuya concurrencia se exigirá para la aplicación del régimen.
  - (b) Por otro, las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales podrán ser entidades dominantes (en el Anteproyecto solo se preveía que pudieran serlo las sociedades de mera tenencia de participaciones).
  - (c) Finalmente, se establece un régimen transitorio que permitirá que entidades que vinieran aplicando el régimen especial y que, con los nuevos requisitos, quedarían excluidas, puedan seguir aplicándolo durante el año 2015.
- (v) Se reducen sustancialmente las sanciones previstas para la ausencia de comunicación o comunicación incorrecta por el destinatario de las operaciones que dan lugar a la inversión del sujeto pasivo en operaciones inmobiliarias. Las sanciones serán del 1% de la cuota correspondiente a estas operaciones, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000.
- (vi) Se excluye de la responsabilidad subsidiaria de los titulares de depósitos distintos de los aduaneros a aquellos relativos a bienes objeto de Impuestos Especiales.
- (vii) Se pospone a 1 de enero de 2016 la entrada en vigor de la derogación del sistema de reembolso a agentes de aduanas y la restricción de la exención de las importaciones de bienes vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero.

#### 4.2 Impuesto General Indirecto Canario

En el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario se incluyen las siguientes novedades en el Proyecto:

- (i) Se realiza una matización similar a la recogida en la letra a) del apartado 4.1 anterior para el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- (ii) En relación con la excepción a la regla general de localización de las prestaciones de servicios, en los casos en los que el destinatario de los mismos no sean empresarios o profesionales, a través de la cual no se entenderían localizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el destinatario esté establecido fuera de la Unión Europea, se mantienen únicamente respecto de aquellos servicios consistentes en las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares, eliminándose el resto de servicios relacionados.
- (iii) Se introducen en el ámbito de este Impuesto los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo previstos en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (entregas de plata, platino y paladio, teléfonos móviles y consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales).

- (iv) Se introduce una nueva regla de determinación de la base imponible, por la que en las prestaciones de servicios deben incluirse, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.
- (v) Se eliminan las modificaciones introducidas en el Anteproyecto respecto al régimen especial de la agricultura y ganadería, respecto al régimen especial de las agencias de viajes y respecto a la delimitación y el contenido del régimen especial del grupo de entidades, quedando, por tanto, según el texto vigente.
- (vi) Se establece también un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros para la sanciones que pudieran imponerse por la falta de comunicación en plazo o comunicación incorrecta por el destinatario de las operaciones que dan lugar a la inversión del sujeto pasivo en operaciones inmobiliarias y en ejecuciones de obra.
- (vii) Se adaptan los preceptos relativos al Libro II "Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias" de la Ley 20/1991 a la Ley 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las islas Canarias.

## 5. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

La modificación más significativa introducida por el Proyecto de Ley respecto al Anteproyecto es la introducción de un régimen especial para el sector del poliuretano, por el cual el tipo impositivo a aplicar a los gases fluorados que se destinen a producir poliuretano o se importen o adquieran en poliuretano ya fabricado será el resultado de multiplicar el tipo impositivo que le corresponda según su potencial de calentamiento atmosférico por el coeficiente 0,10.