

AVANCE NORMATIVO NOVEDADES FISCALES PARA 2015

Diciembre 2014

S · U · M · M · A

4 QUATRO

ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS

En el presente avance normativo se introducen las principales novedades introducidas en materia tributaria introducidas para el ejercicio 2015 ⁽¹⁾ respecto de los siguientes tributos:

- **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS:** Páginas 4 a 51.
- **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:** Páginas 52 a 78.
- **IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:** Páginas 79 a 100.
- **OTRAS NOVEDADES:** Páginas 101 a 108.

⁽¹⁾ Todas las novedades tienen efecto a partir del primer ejercicio que se inicie después del 1 de enero de 2015 salvo que se indique expresamente lo contrario.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

- **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS:** Novedades incluidas en la Ley 26/2014 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

1. Exención por despido o cese del trabajador (pág. 8)
2. Exención de becas públicas y becas concedidas por entidades sin fines lucrativos (pág. 8)
3. Exención de las prestaciones en forma de renta percibidas por las personas con discapacidad (pág. 9)
4. Exención de dividendos (pág.9)
5. Contribuyentes. Sociedades civiles con objeto mercantil (pág. 10)
6. Imputación temporal. Ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas (pág.11)
7. Imputación temporal. Pérdidas patrimoniales por créditos vencidos y no cobrados (pág. 12)
8. Imputación de los contrato de seguros colectivos (pág. 13)
9. Rendimientos del Trabajo. Reducción aplicable a rendimientos del trabajo irregulares (pág. 14)
10. Rendimientos del Trabajo. Gastos deducibles (pág. 15)
11. Rendimientos del Trabajo. Reducción (pág. 16)
12. Rendimientos del Trabajo. Rendimientos del trabajo en especie (pág. 17)
13. Rendimientos de Capital Inmobiliario. Reducción por arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda (pág. 18)
14. Rendimientos de Capital Inmobiliario. Reducción por rendimientos irregulares de capital inmobiliario (pág. 18)
15. Rendimientos de Capital Inmobiliario. Reducción del rendimiento neto de capital inmobiliario por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda (pág. 18)

16. Rendimientos de Capital Mobiliario. Distribución de la prima de emisión de valores no negociados (pág. 19 y 20)
17. Rendimientos de Capital Mobiliario. Transmisión lucrativa “inter vivos” de activos financieros (pág.21)
18. Rendimientos de Capital Mobiliario. Seguros de vida generadores de incrementos de patrimonio hasta el 1 de enero de 1999 (pág. 21)
19. Rendimientos de Capital Mobiliario. Planes de ahorro a largo plazo (pág. 22)
20. Rendimientos de Capital Mobiliario. Planes individuales de ahorro (pág. 23)
21. Rendimientos de Capital Mobiliario. Compensación fiscal por percepción de rendimientos de capital mobiliario con periodo de generación superior a dos años (pág. 23)
22. Rendimientos de actividades económicas. Concepto (pág. 24)
23. Rendimientos de actividades económicas Actividad económica de arrendamiento de inmuebles (pág. 24)
24. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Provisiones y gastos de difícil justificación (pág. 24)
25. Rendimientos de actividades económicas. Estimación objetiva. Requisitos de aplicación (pág. 25)
26. Rendimientos de actividades económicas. Reducciones (pág. 26 y 27)
27. Ganancias y Pérdidas Patrimoniales. Extinción del régimen matrimonial de separación de bienes (pág. 28)
28. Ganancias y Pérdidas Patrimoniales. Supresión de los coeficientes de corrección monetaria (pág. 28)

29. Ganancias y Pérdidas Patrimoniales. Transmisión de activos por mayores de 65 años (pág. 29)
30. Ganancias y Pérdidas Patrimoniales. Transmisión de derechos de suscripción preferente (pág. 29)
31. Ganancias y Pérdidas Patrimoniales. Supresión de los coeficientes de abatimiento (pág. 30)
32. Ganancias de patrimonio por cambio de residencia - Exit Tax – (pág. 31 y 32)
33. Planes de pensiones (pág. 33 y 34)
34. Integración y compensación de rentas de la base imponible general (pág. 35 y 36)
35. Integración y compensación de rentas de la base imponible del ahorro (pág. 37)
36. Mínimos personales y familiares (pág. 38)
37. Tipo de gravamen de la base imponible general (pág. 39 y 40)
38. Tipo de gravamen de la base imponible del ahorro (pág. 41)
39. Tipos de retención (pág. 42)
40. Deducción por arrendamiento de vivienda habitual (pág. 43)
41. Deducción por cuenta ahorro empresa (pág. 43)
42. Deducción por actividades económicas (pág. 43)
43. Deducción por aportaciones a partidos políticos, coaliciones y agrupaciones de lectores (pág. 44)
44. Supresión de la compensación fiscal para los contratos de seguros de capital diferido con anterioridad al 20 de enero de 2006 (pág. 44)
45. Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad (pág. 45)
46. Transparencia fiscal internacional (pág. 46, 47 y 48)

47. Régimen fiscal de trabajadores desplazados a territorio español (pág. 49 y 50)
48. Regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero (pág. 51)
49. Obligación de declarar (pág. 51)

1. EXENCIÓN POR DESPIDO O CESE DEL TRABAJADOR.

- Con efectos desde el 1 de agosto de 2014, estarán exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, hasta el límite cuantitativo de 180.000 Euros.
- En el caso de despidos derivados de expedientes de regulación de empleo o de despidos colectivos este límite será de aplicación cuando el expediente se haya aprobado o cuando el despido colectivo se haya iniciado con anterioridad al 1 de agosto de 2014.

2. EXENCIÓN DE BECAS PÚBLICAS Y BECAS CONCEDIDAS POR ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

- Se incorporan como rentas exentas, las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

3. EXENCIÓN DE LAS PRESTACIONES EN FORMA DE RENTA PERCIBIDAS POR LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD.

- Se modifica el límite de la exención a 3 veces el IPREM para cada uno de los siguientes rendimientos:
 - los rendimientos de trabajo derivados de las prestaciones en forma de renta percibidas por las personas con discapacidad, correspondiente a sus sistemas específicos de previsión social,
 - los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de esas personas con discapacidad.

4. EXENCIÓN DE DIVIDENDOS.

- Se suprime la exención de 1.500 Euros anuales por la obtención de dividendos y participaciones en beneficios por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

5. CONTRIBUYENTES. SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL.

- Con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016, se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas.
- Se habilita un régimen especial de disolución y liquidación, con ciertos beneficios fiscales, para aquellas sociedades civiles que como consecuencia de la reforma pasan a ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y no deseen adquirir dicha condición.

6. IMPUTACIÓN TEMPORAL. GANANCIAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE AYUDAS PÚBLICAS.

- Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar su cobro.
- No obstante, se mantiene la imputación por cuartas partes de las ayudas públicas por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual, las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, las ayudas públicas otorgadas a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación.

7. IMPUTACIÓN TEMPORAL. PÉRDIDAS PATRIMONIALES POR CRÉDITOS VENCIDOS Y NO COBRADOS.

- Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al periodo impositivo en que concorra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable o un acuerdo extrajudicial de pagos.
 - Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito (en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita) o que, en otro caso, concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por determinadas causas previstas en la Ley Concursal.
 - Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho. Este plazo de 1 año ha de finalizar después de 1 de Enero de 2015.
- Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial, se imputará una ganancia patrimonial por el importe percibido en el periodo en que se hubiera producido el cobro.

8. IMPUTACIÓN DE LOS CONTRATOS DE SEGUROS COLECTIVOS.

- Será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que correspondan al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad de los contratos de seguros que cubran contingencias de jubilación, fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha prima exceda de 50 euros anuales.
- A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

9. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO. REDUCCIÓN APLICABLE A RENDIMIENTOS DEL TRABAJO IRREGULARES.

- Se minorará del 40% al 30% el porcentaje de reducción aplicable a los rendimientos con periodo de generación superior a dos años o calificados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- Se suprime la mención de carácter no periódico ni recurrente del rendimiento, introduciéndose un criterio objetivo para aplicar esta reducción, estableciéndose un plazo mínimo de 5 periodos impositivos como límite temporal para poder volver a considerar una renta como irregular.
 - A estos efectos no se tendrán en cuenta los rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral.

10. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO. GASTOS DEDUCIBLES.

- Se establece con carácter general un importe de 2.000 euros en concepto de otros gastos aplicable a todos los perceptores de rendimientos del trabajo.
- El importe se incrementará en los siguientes supuestos:
 - Contribuyentes desempleados que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio. Se incrementará en 2.000 euros anuales adicionales en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.
 - Personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos. Se incrementará en 3.500 euros anuales.
 - Personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos cuando acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65%. Se incrementará en 7.750 euros anuales.

11. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO. REDUCCIÓN.

- Se suprime la reducción general de 2.652 euros por obtención de rendimientos del trabajo, estableciéndose su aplicación únicamente para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros, siempre que no tenga otras rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros.
- Para estos contribuyentes el importe de la reducción será:
 - Contribuyente con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.
 - Contribuyente con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 11.450: 3.700 euros anuales menos $1,15625 * (\text{rendimiento del trabajo} - 11.250 \text{ euros})$.
- Se establece un régimen transitorio por el cual los contribuyente que en el ejercicio 2014 apliquen el incremento de reducción por movilidad geográfica, en el ejercicio 2015 podrán aplicar la reducción vigente a 31 de diciembre de 2014, en lugar del nuevo gasto deducible por este concepto, siempre y cuando sigan desempeñando dicho trabajo.

12. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN ESPECIE.

- Se suprime la exclusión como renta del trabajo en especie la entrega a trabajadores de forma gratuita o a precio inferior al de mercado de acciones o participaciones de la propia empresa o del grupo en la cuantía que no exceda de 12.000 euros anuales. No obstante, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupo de empresas, estos rendimientos estarán exentos.
- Se reduce la tributación en los supuestos de cesión de uso de vehículos considerados eficientes energéticamente reduciéndose su valoración hasta en un 30%.

13. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO. REDUCCIÓN POR ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA.

- Se establece una reducción única del 60% del rendimiento neto positivo declarado derivado del arrendamiento de inmuebles destinado a la vivienda.

14. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO. REDUCCIÓN POR RENDIMIENTOS IRREGULARES DE CAPITAL INMOBILIARIO.

- Al igual que se establece para rendimientos del trabajo, se minora el porcentaje de reducción del 40% al 30%.
- Adicionalmente, se establece un límite de 300.000 euros anuales como la cuantía del rendimiento neto sobre la que se podrá aplicar la reducción.

15. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO. REDUCCIÓN DEL RENDIMIENTO NETO DE CAPITAL INMOBILIARIO POR ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA.

- Se establece con carácter general un 60% de reducción aplicable al arrendador de bienes inmuebles destinados a vivienda habitual.

16. RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO. DISTRIBUCIÓN DE LA PRIMA DE EMISIÓN DE VALORES NO NEGOCIADOS.

- Según la regulación vigente, la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, minorará el valor de adquisición fiscal unitario de cada uno de los títulos hasta que dicho valor unitario sea cero. A partir de dicho momento, cualquier cantidad adicional percibida por cada título, tributaría en el IRPF de su perceptor como rendimiento del capital mobiliario, como si de un dividendo se tratara.
- A partir del 1 de enero de 2015, este tratamiento fiscal no varía, pero solamente en el caso de que se produzca una operación mercantil de distribución de la prima de emisión, si durante el tiempo de tenencia del perceptor de esas participaciones se hubieran generado reservas voluntarias (beneficios no distribuidos), a efectos fiscales, se considera como si se estuviera repartiendo un dividendo y en consecuencia tributará como tal su percepción.
- Así se establece que se considerará rendimiento del capital mobiliario, el importe obtenido por la distribución de prima de emisión con el límite de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima, y el valor de adquisición fiscal que el perceptor tiene sobre las participaciones.

16. RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO. DISTRIBUCIÓN DE LA PRIMA DE EMISIÓN DE VALORES NO NEGOCIADOS.

- El valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior, se minorará 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, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.
- Si la distribución agota el citado límite, es decir el importe de las reservas voluntarias, el exceso minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en la norma actual.
- Dicho tratamiento tributario es equivalente en el caso de la reducción de capital con devolución de aportaciones.

17. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO. TRANSMISIÓN LUCRATIVA “INTER VIVOS” DE ACTIVOS FINANCIEROS.

- Se establece que no se computarán como rendimientos de capital mobiliario negativos los generados por una transmisión lucrativa “inter vivos” (donación) de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

18. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO. SEGUROS DE VIDA GENERADORES DE INCREMENTOS DE PATRIMONIO HASTA EL 1 DE ENERO DE 1999.

- Se modifica el régimen transitorio aplicable a contratos de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999, en virtud del cual los rendimientos de capital mobiliario generados por primas anteriores a 31 de diciembre de 1994 se reducen un 14,28% cada año, limitándose su aplicación al rendimiento que corresponda a una cuantía máxima acumulada de capitales diferidos por seguros de vida obtenidos a partir de 1 de enero de 2015 por importe de 400.000 Euros.

19. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO. PLANES DE AHORRO A LARGO PLAZO.

- Como novedad, se crean los Planes de Ahorro a largo plazo (PALP), cuya especialidad radica en la exención de las rentas positivas generadas por la cuenta del depósito, contrato financiero o el seguro de vida a través del cual se canalice el ahorro, siempre y cuando se aporten cantidades no superiores a 5.000 euros anuales durante un plazo mínimo de 5 años.
- Los PALP podrán instrumentarse:
 - A través de un seguro individual de vida a largo plazo (SIALP). La apertura se producirá en el momento que se satisfaga la primera prima.
 - A través de una cuenta individual de Ahorro a largo plazo (CIALP). La apertura se producirá en el momento que se satisfaga la primera aportación a la cuenta.
- Los PALP se extinguirán en el momento que el contribuyente efectúe cualquier disposición o se supere el límite de 5.000 euros anuales.
- Los rendimientos de capital mobiliario negativos que pudieran obtenerse durante la vigencia del plan, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del plan, se imputarán al período impositivo en que se produzca dicha extinción y únicamente en la parte del importe que exceda de la suma de los rendimientos del mismo plan que hubieran resultado de aplicación de la exención.

20. RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO. PLANES INDIVIDUALES DE AHORRO.

- Se reduce de 10 a 5 años la antigüedad de la primera prima satisfecha respecto a la fecha en que se constituye la renta vitalicia, para la aplicación de la exención.

21. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO. COMPENSACIÓN FISCAL POR PERCEPCIÓN DE RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO CON PERIODO DE GENERACIÓN SUPERIOR A DOS AÑOS.

- Se suprime el régimen de compensaciones fiscales para los contribuyentes que perciban rendimientos de capital mobiliario procedentes de instrumento financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006.

22. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. CONCEPTO.

- Los rendimientos procedentes de una entidad en cuyo capital participe el contribuyente, derivados de la realización de actividades incluidas en la sección Segunda de las Tarifas del IAE (actividades profesionales de carácter general), se calificarán como rendimientos profesionales cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

23. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.

- Se suprime el requisito de local exclusivamente destinado para llevar a cabo la gestión de la actividad de arrendamiento de inmuebles para que tenga la consideración de actividad económica.

24. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. ESTIMACIÓN DIRECTA. PROVISIONES Y GASTOS DE DIFÍCIL JUSTIFICACIÓN.

- Se sustituye la deducción del 5% del importe del rendimiento neto previo en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación por una deducción fija de 2.000 Euros anuales.

25. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. ESTIMACIÓN OBJETIVA. REQUISITOS DE APLICACIÓN.

- Con efectos al 1 de enero de 2016, se excluyen del ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva a los contribuyentes cuyo volumen de rendimientos íntegros del año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes:

- 150.000 Euros anuales para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales.

No podrá aplicarse el régimen cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones realizadas con empresarios o profesionales obligados por las que estén obligados a expedir factura, el límite que no se puede superar será de 75.000 Euros.

- 250.000 Euros anuales para el conjunto de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
- Asimismo, no será de aplicación el régimen cuando el volumen de compras en bienes y servicios, con exclusión del inmovilizado en el ejercicio anterior supere la cantidad de 150.000 Euros anuales.

26. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. REDUCCIONES.

- Se minora el importe de la reducción del 40% al 30%, exigiéndose además su imputación en un único periodo impositivo. Adicionalmente, se establece un límite de 300.000 Euros anuales como cuantía del rendimiento neto sobre la que se podrá aplicar la reducción.
- Se establece con carácter general un importe de 2.000 euros en concepto de otros gastos aplicable a todos los contribuyentes que determinen su rendimiento neto conforme al régimen de estimación directa y cumplan determinados requisitos.
- Adicionalmente, el rendimiento neto se reducirá en las siguientes cuantías:

Rendimientos netos	Otras rentas (excluidas exentas)	Reducción	Contribuyentes con discapacidad	Contribuyentes con discapacidad que acrediten necesitar ayudas de terceras personas o movilidad reducida, o con un grado de discapacidad igual o > al 65%
11.250 Euros o menos	6.500 Euros o menos	3.700 Euros	3.500 Euros en todo caso	7.500 Euros en todo caso
Entre 11.250 y 14.450	6.500 Euros o menos	3.700 Euros – (0,15625*(RN-1.250))		
Mas de 14.450 Euros	Cualquier importe	0,00 Euros		

26. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. REDUCCIONES.

- Los contribuyentes que no cumplan los requisitos para aplicar las anteriores deducciones, que obtengan rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, podrán reducir el rendimiento neto en las siguientes cuantías:

Rendimientos netos	Otras rentas (excluidas exentas)	Reducción
8.000 Euros o menos	Limite conjunto de hasta 12.000 euros	1.620 Euros
Entre 8.000,01 y 12.000	Limite conjunto de hasta 12.000 euros	1.620 Euros – (,405*(8.000,01-12.000))

- La anterior reducción, conjuntamente con la reducción prevista por obtención de rendimientos del trabajo no podrá exceder de 3.700 euros anuales.

27. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES. EXTINCIÓN DEL RÉGIMEN MATRIMONIAL DE SEPARACIÓN DE BIENES.

- Se establece que no existe ganancia o pérdida patrimonial cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones dinerarias o mediante adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.
- Adicionalmente, se establece que las compensaciones dinerarias no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el perceptor.

28. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES. SUPRESIÓN DE LOS COEFICIENTES DE CORRECCIÓN MONETARIA.

- Se elimina la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria para el cálculo de la ganancia patrimonial generada por la transmisión de bienes inmuebles, lo que supone en la práctica aumentar la tributación efectiva de las plusvalías generadas por las transmisiones de bienes inmuebles.

29. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES. TRANSMISIONES DE ACTIVOS POR MAYORES DE 65 AÑOS.

- Con carácter adicional de la exención de la ganancia patrimonial generada por la transmisión de la vivienda habitual, se establece una exención por la transmisión de cualquier elemento patrimonial de un contribuyente mayor de 65 años siempre y cuando se reinvierta el importe de la transmisión en constituir una renta vitalicia a su favor. El importe máximo será de 240.000 euros anuales de valor de transmisión.

30. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES. TRANSMISIONES DE DERECHOS DE SUSCRIPCIÓN PREFERENTE.

- El importe obtenido en la transmisión de derechos de suscripción preferente se calificara como una ganancia patrimonial para el transmitente, en lugar de minorar el valor de adquisición de los valores.
- Para la determinación del valor de adquisición de los valores se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción preferente realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2015 que no hubieran tributado como ganancia patrimonial.

31. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES. LÍMITE DE LOS COEFICIENTES DE ABATIMIENTO.

- Con efectos 1 de enero de 2015, se limita la aplicación de este régimen transitorio que mediante la aplicación de los llamados coeficientes de abatimiento permite rebajar la carga fiscal por el IRPF de los elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.
- Estos coeficientes tendrán un límite de 400.000 euros del valor de transmisión de dichos elementos. Lo que exceda de ese importe, no podrá aplicarse tales coeficientes reductores, y tributará íntegramente como Ganancia patrimonial.

32. GANANCIAS DE PATRIMONIO POR CAMBIO DE RESIDENCIA - EXIT TAX - .

- Se regula un nuevo impuesto de salida que será de aplicación a determinados supuestos de traslado de residencia fiscal de titulares de participaciones significativas.
- Así, en los supuestos en los que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, deberán integrarse en la renta del ahorro del último periodo impositivo que deba declararse, las ganancias patrimoniales consideradas por diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiese tenido dicha condición durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último que deba declararse, y concurren determinadas circunstancias.
- La regulación limita estos supuestos de tributación a aquellos casos en los que la participación del contribuyente en la entidad fuese significativa, esto es:
 - Que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 euros.
 - Cuando no excediendo de dicho valor, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25%, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad exceda de 1.000.000 euros.

32. GANANCIAS DE PATRIMONIO POR CAMBIO DE RESIDENCIA - EXIT TAX - .

- Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales.
- En dicho caso se devengarán y abonarán al contribuyente intereses de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

33. PLANES DE PENSIONES.

- A partir del 1 de enero de 2015, en materia de planes de pensiones se introducen las siguientes modificaciones:
 - Se rebaja a 8.000 euros anuales, la cuantía máxima prevista para las aportaciones a sistemas de previsión social que dan derecho a reducir la base imponible.
 - Se incrementa a 2.500 euros anuales la reducción por aportaciones a favor del cónyuge que no obtenga rendimientos superiores a 8.000 euros anuales.
 - Se establece un sistema de rescate que permite a los participantes disponer anticipadamente del importe de sus derechos consolidados correspondientes a aportaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2015 y con al menos 10 años de antigüedad.
 - Para las aportaciones realizadas antes del 1 de enero de 2015, se podrán ser rescatadas con carácter general, a partir del 1 de enero de 2025.

33. PLANES DE PENSIONES.

- Se permite el rescate en forma de capital con reducción del 40% a las prestaciones percibidas en el ejercicio en que tenga lugar la contingencia o en los dos siguientes. En caso de contingencias ya acaecidas, se establece que:
 - Para contingencias acaecidas entre el 2011 y 2014, se podrá rescatar en forma de capital con aplicación de la reducción del 40% hasta la finalización del 8º ejercicios siguiente al que acaeció la contingencia.
 - Para contingencias acaecidas en 2010 o en ejercicios anteriores, se podrá rescatar en forma de capital con la reducción del 40% hasta el 31 de diciembre de 2018.

34. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS DE LA BASE IMPONIBLE GENERAL.

- A partir del 1 de enero de 2015, se incrementa del 10% al 25% el límite de compensación del saldo negativo que resulte de compensar entre sí las ganancias y pérdidas de la parte general de la base imponible con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta.
- Las pérdidas patrimoniales integradas en la base imponible general producidas en los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se compensarán de acuerdo con las siguientes reglas:
 - Las pérdidas patrimoniales integradas en la base imponible general, derivadas de transmisiones patrimoniales con hasta un año de generación procedentes de los ejercicios 2013 y 2014, deberán de compensarse, en primer lugar, con el saldo positivo que resulte de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones, cualquiera que sea su periodo de generación, de la base imponible del ahorro.
 - El exceso no compensado, junto con el resto de pérdidas patrimoniales integradas en la base imponible generales procedentes de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 (las no derivadas de transmisiones), podrán compensarse con el saldo positivo que resulte de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base imponible general.

34. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS DE LA BASE IMPONIBLE GENERAL.

- En caso de haber un remanente, se podrán compensar hasta con el 25% el saldo positivo de los rendimientos y rentas imputadas integrantes de la base imponible general.
- En su caso, el saldo negativo existente se trasladara a los 4 años siguientes para su aplicación.

35. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS DE LA BASE IMPONIBLE DEL AHORRO.

- 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.
- Las pérdidas patrimoniales integradas en la base imponible del ahorro generadas en los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se compensaran con el saldo positivo que resulte de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones, cualquiera que sea su periodo de generación, integrantes de la base imponible del ahorro.
- A partir del 1 de enero de 2015, se permitirá la compensación del saldo negativo procedente de la integración y compensación de rendimientos del capital mobiliario con el saldo positivo resultante de integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales, con el límite del 25% de dicho saldo positivo.
- La misma compensación se permitirá con el límite del 25%, la compensación del saldo negativo procedentes de la integración y compensación de las ganancias y pérdidas patrimoniales con el saldo positivo resultante de integrar y compensar los rendimientos de capital mobiliario.
- No obstante, se prevé que el porcentaje será del 10%, 15% y 20% para los periodos impositivos 2015, 2016 y 2017.

36. MÍNIMOS PERSONALES Y FAMILIARES.

- A partir del 1 de enero de 2015, se eleva el importe del mínimo personal y familiar así como el correspondiente a los ascendentes y descendientes que convivan con aquel.

Mínimo personal y familiar		2014 (Euros/año)	A partir 2015 (Euros/año)
Mínimo del contribuyente	Mínimo del contribuyente	5.151	5.550
	Incremento mayores de 65 años	918	1.150
	Incremento mayores de 75 años	1.122	1.400
Mínimo por descendientes	Por el primero	1.836	2.400
	Por el segundo	2.040	2.700
	Por el tercero	3.672	4.000
	Por el cuarto y siguientes	4.182	4.500
	Incremento por menos de 3 años	2.224	2.800
Mínimo por ascendientes	Mayor de 65 años y discapacitado	918	1.150
	Mayores de 75 años	1.122	1.400
Mínimo por discapacidad del contribuyente	Mínimo por discapacidad	2.316	3.000
	Discapacidad del 65% o superior	7.038	9.000
	Incremento por asistencia	2.316	3.000
Mínimo por discapacidad del ascendiente/descendiente	Mínimo por discapacidad	2.316	3.000
	Discapacidad del 65% o superior	7.038	9.000
	Incremento por asistencia	2.316	3.000

37. TIPO DE GRAVAMEN BASE IMPONIBLE GENERAL.

- Se establece la siguiente escala de gravamen para el ejercicio 2015 para el calculo de la cuota integra de la base imponible general:

Base liquidable general - Hasta Euros	Resto base liquidable general - Hasta Euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	12.450,00	20,00
12.450,00	20.200,20	25,00
20.200,20	34.000,00	31,00
34.000,00	60.000,00	39,00
60.000,00	En adelante	47,00

37. TIPO DE GRAVAMEN BASE IMPONIBLE GENERAL.

- Se establece la siguiente escala de gravamen para el ejercicio 2016 para el calculo de la cuota integra estatal:

Base liquidable general - Hasta Euros	Resto base liquidable general - Hasta Euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	20.200,20	24,00
20.200,20	35.200,00	30,00
35.200,00	60.000,00	37,00
60.000,00	En adelante	45,00

38. TIPO DE GRAVAMEN BASE IMPONIBLE DEL AHORRO.

- Se establece la siguiente escala de gravamen para el ejercicio 2015 para el calculo de la cuota integra de la base imponible del ahorro:

Base liquidable general	Tipo aplicable - Porcentaje	Tipo aplicable - Porcentaje
	2015	2016
Hasta 6.000 Euros	20,00	19,00
6.000,01 Euros a 50.000 Euros	22,00	21,00
50.000,00 en adelante	24,00	23,00

39. TIPOS DE RETENCIÓN: Se establecen los siguientes tipos de retención:

Concepto	2015	2016 y siguientes
Retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos.	37,00%	35,00%
Cuando procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros	20,00%	19,00%
Retención e ingreso a cuenta sobre rendimientos 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 la explotación.	19,00%	18,00%
Retención e ingreso a cuenta sobre rendimientos de capital mobiliario	20,00%	19,00%
Retención e ingreso a cuenta sobre rendimientos actividades profesionales	19,00% / 9,00% (el 1er año de actividad y los 2 siguientes)	18,00% / 9,00% (el 1er año de actividad y los 2 siguientes)
Actividades con un volumen de rendimientos íntegros del ejercicio anterior inferior a 15.000 Euros y representen mas el 75% de los rendimientos íntegros del trabajo y de actividades económicas	15,00%	15,00%
Retención e ingreso a cuenta sobre ganancias y pérdidas patrimoniales	20,00%	19,00%
Retención e ingreso a cuenta por imputación de rentas por cesión de derechos de imagen	20,00%	19,00%

40. DEDUCCIÓN POR ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA HABITUAL.

- Se suprime la deducción por alquiler de vivienda habitual pero se establece un régimen transitorio que permitirá seguir aplicando la deducción a aquellos contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento, hubieran satisfecho pagos por dicho concepto con anterioridad al 1 de enero de 2015 y que hubieran tenido derecho a la aplicación de esta deducción en relación con la misma vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad al 1 de enero de 2015.

41. DEDUCCIÓN POR CUENTA AHORRO EMPRESA.

- Se suprime la deducción por cuenta ahorro empresa.

42. DEDUCCIÓN EN ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

- Se establece una deducción por inversión del beneficio empresarial en la adquisición de determinados bienes del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

43. DEDUCCIÓN POR APORTACIONES A PARTIDOS POLÍTICOS, COALICIONES Y AGRUPACIONES DE LECTORES.

- Se establece una deducción del 20% de las cuotas de afiliación y las aportaciones a partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de lectores.
- La base máxima de esta deducción será de 600 euros anuales.

44. SUPRESIÓN DE LA COMPENSACIÓN FISCAL PARA LOS CONTRATO DE SEGUROS DE CAPITAL DIFERIDO CON ANTERIORIDAD AL 20 DE ENERO DE 2006.

- Se suprime el régimen de compensaciones fiscales para aquellos contribuyentes que perciban un capital diferido derivado de un seguro de vida o invalidez generador de rendimientos del capital mobiliario contratado con anterioridad al 20 de enero de 2006.

45. DEDUCCIONES POR FAMILIA NUMEROSA O PERSONAS CON DISCAPACIDAD.

- Los contribuyentes que realicen una actividad económica por cuenta propia o ajena por la que estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:
 - 1.200 euros anuales por descendientes con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.
 - 1.200 euros anuales por ascendientes con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes.
 - 1.200 euros anual por formar parte de una familia numerosa. En el caso de familia numerosa especial el importe ascenderá a 2.400 euros anuales.
- Se establece la posibilidad de solicitar el abono anticipado de estas deducciones con carácter mensual.

46. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.

- Se introducen las siguientes modificaciones en el régimen de transparencia fiscal internacional:
 - Se imputará la renta obtenida por la entidad no residente en territorio español cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso cuando se trate de operaciones recurrentes, salvo que el contribuyente acredite que las operaciones son realizadas con los medios materiales y personales de una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo de sociedades.

No obstante, esta regla de imputación no resulta de aplicación en caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones.

- A los efectos de determinar la participación igual o superior al 50% en la sociedad no residente se elimina la referencia a que a la participación de entidades vinculadas no residentes tenga que ser computada por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.
- En relación con las rentas no imputables, se introduce modificaciones en cuanto al tipo de rentas de que se trata, el grado de participación superior al 5% y a la consideración cuantitativa de las rentas.

46. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.

- Con carácter general se añaden las siguientes nuevas fuentes de renta imputables, con independencia de que se trate de rendimientos o de plusvalías por la transmisión de los respectivos bienes o derechos:
 - i. Operaciones de capitalización y seguro, siendo beneficiaria la propia entidad.
 - ii. Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, salvo determinados supuestos de derechos de imagen.
 - iii. Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.
- Asimismo, en relación con la suma de las rentas positivas imputables cuando provengan de determinadas fuentes, no son imputables cuando superen el 15% de la renta total obtenida por la entidad.

46. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.

- Se elimina la opción de que la imputación pueda ser realizada al ejercicio en el que sean aprobadas las cuentas anuales, siendo únicamente posible imputar las rentas positivas en el periodo que concluye el ejercicio social.
- Se establece una limitación, no pudiendo ser imputada una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.
- En cuanto a las obligaciones formales, se amplían los datos a consignar conjuntamente con la declaración del IRPF.
- Cuando la entidad no residente sea residente en otro Estado miembro de la UE, no ha de aplicar este régimen siempre que se acredite que la constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas, o bien que se trate de una institución de inversión colectiva (Dir. 2009/65/CE), constituidas y domiciliadas en la UE.

47. RÉGIMEN FISCAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL.

- Se introducen las siguientes modificaciones en el régimen de trabajadores desplazados a España:
 - Se excluye del ámbito de aplicación a deportistas profesionales.
 - Se introduce la posibilidad de aplicar el régimen especial a quienes adquiriesen la condición de administrador de una entidad en la que no tengan participación en el capital o teniendo participación en el mismo, cuando esta fuera inferior al 25%.
 - Se condiciona la aplicación del régimen a que no se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.
 - Se suprime la exigencia de que los trabajos se realicen en España.
 - Se suprime la necesidad de que los trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España.
 - Se suprime que los rendimientos del trabajo no estén exentos del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR).
 - Se suprime también el límite cuantitativo de 600.000 euros anuales.

47. RÉGIMEN FISCAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL.

- No se aplicarán las exenciones establecidas en el IRNR.
- Todos los rendimientos del trabajo del contribuyente se consideran obtenidos en España.
- A la base liquidable se aplicará la siguiente escala de gravamen:

Base liquidable	Tipo aplicable (%) 2015	Tipo aplicable (%) 2016 y siguientes
Hasta 600.000 Euros	24,00	24,00
Desde 600.000,01 Euros	47,00	45,00

- A la base liquidable de las rentas derivadas de dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales se aplicará la siguiente escala de gravamen:

Base liquidable	Tipo aplicable (%) 2015	Tipo aplicable (%) 2016 y siguientes
Los primeros 6.000,00 Euros	20,00%	19,00%
De 6.000,01 Euros a 50.000,00 Euros	22,00%	21,00%
De 50.000,00 Euros en adelante	24,00%	23,00%

48. REGULARIZACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS CORRESPONDIENTES A PENSIONES PROCEDENTES DEL EXTRANJERO.

- Se establece un procedimiento a través del cual se permite a aquellos contribuyentes que hubieran percibido pensiones procedentes del exterior sujetas a tributación que no hubieran sido declaradas, regularicen su situación tributaria sin exigencia de recargos, intereses de demora y sanciones, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias por cada uno de los ejercicios no prescritos.
- La regularización se efectuará desde el 1 de enero de 2015 hasta el 20 de junio de 2015, siendo este plazo improrrogable.

49. OBLIGACIÓN DE DECLARAR.

- No tendrán obligación de presentar la declaración los perceptores de rendimientos del trabajo por importe inferior a 12.000 euros anuales (límite actualmente establecido en 11.200 euros).

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:** Novedades incluidas en la Ley 272014 del Impuesto sobre el Sociedades:

1. Concepto de actividad económica (pág. 55)
2. Concepto de entidad patrimonial (pág. 56 y 57)
3. Contribuyentes. Sociedades civiles con objeto mercantil (pág. 58)
4. Imputación temporal (pág. 59 y 60)
5. Amortizaciones (pág. 61)
6. Coeficientes de corrección monetaria (pág. 61)
7. Deterioro de valor de elementos patrimoniales (pág. 62)
8. Deducibilidad de determinados gastos (pág. 63 y 64)
9. Exención para evitar la doble imposición tributaria de valores (pág. 65 y 66)
10. Reserva de capitalización (pág. 67)
11. Compensación de bases imponibles negativas (pág. 68)
12. Operaciones Vinculadas (pág. 69)
13. Régimen de Consolidación Fiscal (pág. 70)
14. Régimen de Operaciones de Reestructuración (pág. 71)
15. Entidades de reducida dimensión (pág. 72)
16. Tipo de gravamen (pág. 73)
17. Dedución para evitar la doble imposición tributaria (pág. 74)
18. Deduciones para incentivar la realización de determinadas actividades (pág. 75)

- 19. Pagos Fraccionados (pág. 76 y 77)
- 20. Tipo de retención (pág. 78)

1. CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA.

- Se introduce el concepto de actividad económica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del cual:
 - Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
 - En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa
 - En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo mercantil de sociedades, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

2. CONCEPTO DE ENTIDAD PATRIMONIAL.

- Se introduce el concepto de entidad patrimonial a efectos del Impuesto sobre Sociedades, especificándose los siguientes criterios:
 - Se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo no esté afecto a una actividad económica, en los términos del apartado anterior y con las excepciones que mencionaremos más adelante, resultando irrelevante si el activo de la entidad está constituido por valores o no.
 - El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad.
 - A estos efectos no se computarán como activos no afectos, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores que se enuncian a continuación, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

2. CONCEPTO DE ENTIDAD PATRIMONIAL.

- A estos efectos, no se computarán como valores no afectos a una actividad económica:
 - a. Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
 - b. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
 - c. Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
 - d. Los que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo mercantil de sociedades.

3. CONTRIBUYENTES. SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL.

- Con efectos para los periodos que se inicien a partir del **1 de enero de 2016**, se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas y se establece un régimen transitorio específico para dichas entidades.

4. IMPUTACIÓN TEMPORAL.

- Con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del Plan General de Contabilidad así como en el Plan General de Contabilidad para PYMES,

“Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros”.

- La imputación temporal de los movimientos de reservas por cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los cargos o abonos a partidas de reservas se realicen.
- En operaciones a plazos las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Asimismo, no resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio del criterio general de imputación.
- También, se permitirá aplicar el criterio de operaciones a plazos o con precio aplazado a cualquier tipo de operaciones.

4. IMPUTACIÓN TEMPORAL.

- No se integrarán en la base imponible la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.
- No se integraran en la base imponible las rentas negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades, hasta que:
 - Causen baja en el balance de la entidad adquirente.
 - Se transmitan a terceros ajenos al grupo
 - La entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo
- Adicionalmente, en los supuestos de rentas negativas generadas en la transmisión intragrupo de valores representativos de la participación en capital o en fondos propios y generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, a efectos fiscales la minoración de las rentas positivas por la transmisión a un tercero sólo se producirá si el contribuyente prueba que el transmitente ha tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10% en la transmisión a terceros fuera del grupo.

5. AMORTIZACIONES.

- Con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, se realiza una simplificación de las tablas de amortización.
- Con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, se elimina el límite anual máximo fijado para la deducibilidad de la amortización de los elementos de inmovilizado intangible con vida útil definida (con anterioridad 10%). Dicho inmovilizado se amortizará atendiendo a la vida útil del activo.
- Con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, se introduce un nuevo supuesto de libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo.

6. COEFICIENTES DE CORRECCIÓN MONETARIA.

- Con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, se eliminan los coeficientes de corrección monetaria aplicables en los supuestos de transmisiones de elementos patrimoniales del activo fijo o que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, siempre que los elementos transmitidos tengan la naturaleza de bienes inmuebles.

7. DETERIORO DE VALOR DE ELEMENTOS PATRIMONIALES.

- Con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, se establece con carácter general la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda, así como también del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangibles, incluido el fondo de comercio.
- La pérdida devendrá deducible en las siguientes circunstancias:
 - Activo circulante, cuando se registre un ingreso o gasto.
 - Elementos no amortizables, cuando se transmitan o se den de baja.
 - Elementos amortizables, la pérdida se imputa según su vida útil, salvo transmisión o baja.
- Como excepción, se permite la deducibilidad de los deterioros de valor por los siguientes conceptos:
 - Existencias (sin cambios se siguen aplicando criterios contables).
 - Deterioros de insolvencias de clientes (con carácter general sin cambios).
 - Deterioros sistemáticos de activos intangibles de vida útil indefinida y del fondo de comercio con el límite del 5% anual a partir de 2016 (*), sin necesidad de registro contable y eliminándose requisitos de adicionales del fondo de comercio como la dotación de la reserva indisponible.

(*) Para el ejercicio 2015, 2% para activos intangibles y 1% para el fondo de comercio.

8. DEDUCIBILIDAD DE DETERMINADOS GASTOS.

- **Gastos de atenciones a clientes:** se establece la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes, hasta el 1% del importe neto de la cifra de negocios de la entidad. Destacar en este punto que la interpretación de la Administración Tributaria es que además del adecuado registro contable e imputación temporal, se exige para la deducibilidad del gasto justificar su naturaleza y concepto.
- **Retribución de fondos propios:** por equiparación a los gastos que retribuyen los fondos propios, se establece la no deducibilidad fiscal de los siguientes conceptos:
 - La retribución de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades con independencia de su consideración contable como pasivo financiero u otros conceptos análogos.
 - La retribución correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen un grupo. Aplicable solo a préstamos otorgados con posterioridad a 20 de enero de 2014.
 - La retribución de las participaciones preferentes se regirán por lo establecido en la normativa contable.

8. DEDUCIBILIDAD DE DETERMINADOS GASTOS.

- **Operaciones híbridas:** se establece una norma sobre operaciones híbridas para evitar la deducibilidad de aquellos gastos que determinen un ingreso exento o sometido a una tributación inferior al 10%, como consecuencia de una diferente calificación fiscal de la renta, cuando estas operaciones se realicen entre partes vinculadas.
- **Compras apalancadas:** Con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, se establece una limitación adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente a la deducibilidad de gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades, cuando posteriormente la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración, de manera que la actividad de la entidad adquirida o cualquier otra que sea objeto de incorporación al grupo fiscal o reestructuración con la adquirente en los 4 años posteriores, no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición.

Esta limitación adicional no se aplicará cuando la deuda asociada a la adquisición de las participaciones alcance un máximo de un 70,00% y se reduzca al menos de manera proporcional durante un plazo de 8 años, hasta que alcance un nivel del 30% sobre el precio de adquisición.

9. EXENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA DE VALORES.

- La principal característica surgida tras la reforma fiscal en materia para evitar la doble imposición, es que homogeniza el tratamiento tributario de las participaciones significativas al eliminar la diferencia entre las rentas de fuente interna e internacional, estableciendo un régimen general de exención para ambos supuestos respecto de dividendos y plusvalías por transmisión de valores.

- El régimen general aplica cuando se cumplen los siguientes requisitos:
 - 5% de participación directa o indirecta en la sociedad o que el valor de la participación sea superior a 20 millones de euros.
 - Un año ininterrumpido de tenencia de la participación.
 - Respecto de entidades extranjeras, se exige de una tributación mínima del 10% de la entidad participada por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades.
 - Se excluyen entidades residentes en paraísos fiscales, excepto que resida en la UE y además acredite que su constitución y operativa se responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

9. EXENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA DE VALORES.

- Como excepción, con carácter general limita la aplicación de la exención a la transmisión de valores en los siguientes supuestos:
 - Transmisión de la participación en una entidad patrimonial.
 - Transmisión de la participación en una Agrupación de Interés Económico española o europea.
 - Transmisión de la participación en una entidad en la que al menos el 15% de sus rentas sean objeto de transparencia fiscal internacional.

10. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN.

- Se introduce una reducción en la base imponible del 10% del incremento del patrimonio neto de la entidad en el período cuando:
 - Este incremento se mantenga durante cinco años, salvo posibles supuestos de pérdidas en la entidad o de determinadas operaciones de restructuración.
 - Se dote una reserva separada e indisponible por el importe de la reducción durante el mismo plazo.
- La reducción máxima a aplicar en cada periodo es el 10% de la base imponible del período previa a la reducción, a la reversión de ajustes fiscales por insolvencia de créditos o depreciación de activos y de la compensación de bases imponibles.
- A efectos de determinar el incremento del patrimonio neto respecto de este incentivo fiscal, con carácter general no se tendrán en cuenta las aportaciones de los socios por cualquier concepto.
- En caso de insuficiencia de base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los dos años inmediatos y sucesivos con los mismos límites y requisitos.

11. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.

- Como nota característica de esta nueva Ley, a partir del 1 de enero de 2015, se suprime la limitación temporal. Recordemos que en la Ley derogada, había un plazo para compensar de 18 años.
- A partir de 1 de enero de 2016, se establece una limitación cuantitativa del 70% de la base imponible. En todo caso, se admite un importe máximo a compensar de un millón de euros.
- El límite no se aplicará a entidades de nueva creación (durante los 3 primeros periodos en los que se genere una base imponible negativa) y, con carácter general, en el periodo impositivo en el que se produzca la extinción de la entidad.
- Se aplica un régimen transitorio por el que, en el ejercicio 2015, no se aplicará el límite del 70% si no que será el 50% cuando el importe neto de la cifra de negocios oscile entre los 20 y 60 millones de euros. Si supera los 60 millones, la reducción será del 25%.
- Además, la Ley establece endurece las medidas antiabuso para evitar la adquisición de entidades inactivas con bases imponibles negativas para su compensación.
- El derecho de la Administración Tributaria para comprobar o investigar las bases imponibles negativas será de 10 años, pasado el plazo, sólo se deberá acreditar su existencia mediante las autoliquidaciones.

12. OPERACIONES VINCULADAS.

- Se introducen las siguientes modificaciones en materia de operaciones vinculadas:
 - Se simplifican las obligaciones de documentación para aquellas entidades o grupos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.
 - Se eleva del 5% al 25% el porcentaje de participación para supuestos de vinculación socio-sociedad (se elimina el supuesto del 1% en cotizadas).
 - Se eliminan los siguientes supuestos de vinculación:
 - Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad del mismo grupo.
 - Una entidad no residente en España y sus establecimientos permanentes en dicho territorio.
 - La retribución de los administradores o consejeros por el ejercicio de sus funciones.
 - Se elimina la jerarquía de métodos para determinar el valor de mercado y se aceptan otros métodos y técnicas de valoración siempre que se respete el principio de libre competencia.
 - Se modifican las reglas específicas para valorar las operaciones de los socios con sociedades profesionales.
 - El régimen sancionador es menos gravoso que el anterior.

13. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

- Se amplía el perímetro de consolidación fiscal al exigir la incorporación al grupo de todas las entidades residentes fiscales en España que tengan una sociedad dominante, directa o indirecta, con independencia de la residencia de dicha sociedad dominante. pertenecan a un mismo Con la nueva Ley del impuesto, sobre el régimen de consolidación fiscal cabe destacar que se introduce la posibilidad que tributen en este régimen las sociedades dependientes que tengan una sociedad dominante con independencia que sea residente o no.
- La sociedad dominante tendrá que ostentar la mayoría de los derechos de voto además del requisito del 75% (70% en cotizadas) de las participaciones del capital social.
- Los establecimientos permanentes en España de entidades no residentes en territorio español, se podrán integrar en un grupo de consolidación fiscal como dominantes y dependientes.
- Las sociedades integradas en el grupo deberán determinar sus ajustes individuales tomando en consideración el conjunto del grupo, en particular en lo que se refiere a la reserva de capitalización o nivelación, limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros, etc.
- En operaciones de reestructuración fiscalmente protegidas, la integración de un grupo fiscal en otro, gozará de un régimen de neutralidad fiscal y no se producirán los posibles efectos negativos que conllevaría la extinción del grupo fiscal absorbido.

14. RÉGIMEN DE OPERACIONES DE RESTRUCTURACIÓN.

- Como primera novedad el régimen pasa a configurarse como el régimen de aplicación general a cualquier operación de reestructuración, aunque existe la posibilidad de renunciar al mismo. No obstante, se mantiene la obligación de comunicación a la Administración Tributaria de las operaciones.
- En relación a las operaciones de fusión en las que la entidad adquirente participa en el capital del transmitente, se elimina la deducción fiscal del fondo de comercio de fusión.
- Se establece la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad que se transmite por otra entidad.
- A partir de enero de 2015, se incluye en este régimen dos supuestos de rentas que se pueden beneficiar del régimen de diferimiento:
 - Las transmisiones realizadas por entidades del territorio español de EP situados en la Unión Europea a favor de entidades que residan en ellos, siempre y cuando estén sujetos y no exentos del pago del tributo análogo al IS.
 - Asimismo, las transmisiones realizadas por entidades no residentes de participaciones en entidades residentes a favor de entidades residentes en su mismo país o en la UE.

15. ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN.

- Desaparece la escala de tributación reducida anterior, pasando a tributar al tipo general del 25%. No obstante en 2015, se aplicará el 25% y el 28% sobre la parte de la base imponible que supere 300.000 euros.
- Se excluye de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión que sean entidades patrimoniales.
- Podrán crear una reserva de nivelación de bases imponibles, que permitirá la reducción en base imponible del 10% de la reserva y sin que esta pueda superar 1 millón de euros. Esta medida es compatible con la reserva de capitalización y permite minorar en un ejercicio las potenciales bases imponibles negativas en las que la entidad incurra en los cinco ejercicios siguientes. De no generarse bases imposibles negativas, se produce un diferimiento de 5 años de la tributación de la reserva constituida.
- Se elimina la libertad de amortización para inversiones de escaso valor.

16. TIPO DE GRAVAMEN.

- Con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015 y 2016, se introducen las siguientes novedades en los tipos impositivos de gravamen que determinan una reducción gradual del tipo general del 30% aplicable en el ejercicio 2014 a un 25% en 2016:

TIPO DE GRAVAMEN		
Ejercicio	2015	2016
Régimen General	28%	25%
PYMES	25%/28%	25%
Entidades de nueva creación	15%	15%
Entidades de crédito / Hidrocarburos	30%	30%

17. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.

- A partir de 1 de enero de 2016, el impuesto pagado en el extranjero que no dé derecho a la deducción en la cuota íntegra, tendrá la consideración de gastos deducible, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.
- Además, se suprime el límite temporal para las cantidades no deducidas por insuficiencia de la cuota íntegra.

18. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES.

- A partir del 1 de enero de 2015, se suprimen las siguientes deducciones:
 - Deducción por reinversión en beneficios extraordinarios.
 - Deducción por inversiones medioambientales.
 - Deducción por gastos de formación del personal.
 - Deducción por inversión en beneficios.

- Se mantiene la deducción para las actividades de I+D+i, respecto de la que se introducen las siguientes modificaciones:
 - La base de la deducción se minorará por el importe total de las subvenciones recibidas (anteriormente el 65%) para el fomento de estas actividades e imputables como ingreso en el ejercicio.
 - Se incrementa de 3 a 5 millones el importe monetizable de la deducción por I+D para aquellas sociedades en las que los gastos de I+D del período supongan más del 10% del importe de su cifra de negocios.

- Se introducen sustanciales mejoras en la deducción por producciones cinematográficas.

19. PAGOS FRACCIONADOS.

▪ Ejercicio 2015

- En la modalidad de cálculo sobre la cuota íntegra (*) se mantiene el 18%.
- En la modalidad de base imponible:
 - se integra en la base de los “pagos a cuenta” el 25% de los dividendos y rentas de participaciones en entidades no residentes y el 100% de las entidades residentes con derecho a exención.
 - Se mantiene el pago a cuenta mínimo del 12% del resultado contable ajustado.
 - El tipo aplicable en función del volumen de operaciones será el siguiente:

Entre 6 y 8 M € de cifra de negocios	20%
Entre 10 y 20 M € de cifra de negocios	21%
Entre 20 y 60 M € de cifra de negocios	24%
Más de 60 M € de cifra de negocios:	27%

(*) Solo pueden acogerse a esta modalidad contribuyentes con un importe neto de la cifra de negocios que no supere 6 millones de euros.

19. PAGOS FRACCIONADOS.

▪ Ejercicio 2016

- En la modalidad de cálculo sobre la cuota íntegra (*) se mantiene el 18%.
- En la modalidad de base imponible la cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a la base imponible del período el 17% y desaparece el pago a cuenta mínimo del 12%.

(*) Solo pueden acogerse a esta modalidad contribuyentes con un importe neto de la cifra de negocios que no supere 6 millones de euros.

20. TIPOS DE RETENCIÓN.

- Con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015 y 2016, se establecen los siguientes tipos generales de retención

TIPO DE RETENCIÓN		
Ejercicio	2015	2016
Tipo de retención	20%	19%

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Novedades incluidas en la Ley 28/2014 del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. No sujeción de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional (pág. 82)
2. No sujeción de las entregas sin contraprestación de impresos u objeto de carácter publicitario (pág. 82)
3. No sujeción de determinadas operaciones realizadas por entes públicos (pág. 83)
4. Concepto de entrega de bienes (pág. 84)
5. Concepto de importaciones de bienes (pág. 84)
6. Exención por enseñanza (pág. 85)
7. Exención por servicios prestados a sus miembros por entidades legales reconocidas sin finalidad lucrativa (pág. 85)
8. Exención por los servicios prestados por los fedatarios públicos (pág. 85)
9. Exención en la entrega de terrenos rústicos (pág. 86)
10. Exención por las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre la junta de compensación y los propietarios (pág. 86)
11. Renuncia a las exenciones inmobiliarias (pág. 86)
12. Lugar de realización de las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje (pág. 87)

13. Lugar de realización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y de los prestados por vía electrónica (pág. 88 y 89)
14. Determinación de la base imponible (pág. 90)
15. Modificación de la base imponible (pág. 91)
16. Nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo (pág. 92)
17. Prorrata especial (pág. 92)
18. Tipos impositivos de productos sanitarios (pág. 93)
19. Devoluciones a no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Comunidad Europea, Canarias, Ceuta o Melilla (pág. 94)
20. Liquidación del IVA a la importación (pág. 95)
21. Régimen simplificado (pág. 96)
22. Régimen especial de las agencias de viaje (pág. 97)
23. Régimen especial del grupo de entidades (pág. 98 y 99)
24. Infracciones y sanciones (pág. 100)

1. NO SUJECCIÓN DE LA TRANSMISIÓN GLOBAL O PARCIAL DE UN PATRIMONIO EMPRESARIAL O PROFESIONAL.

- Se clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, adaptando dicha regulación a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).
- Con la nueva redacción, la no sujeción es aplicable cuando los bienes transmitidos **sean susceptibles de constituir** una unidad económica autónoma en el transmitente y se excluye de la no sujeción la mera cesión de bienes y derechos que se pongan de manifiesto en la transmisión de una unidad económica autónoma.
- En la redacción anterior vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, se exige que el conjunto de elementos transmitidos constituya una unidad económica autónoma lo que supone ir en contra de la jurisprudencia del TJUE y del propio Tribunal Supremo.

2. NO SUJECCIÓN DE LAS ENTREGAS SIN CONTRAPRESTACIÓN DE IMPRESOS U OBJETO DE CARÁCTER PUBLICITARIO.

- Con efectos para 1 de enero de 2015, se establece el nuevo límite cuantitativo, cifrando en 200 Euros, por el cual el coste de suministros publicitarios a un mismo destinatario quede sujeto a IVA.

3. NO SUJECCIÓN DE DETERMINADAS OPERACIONES REALIZADAS POR ENTES PÚBLICOS

- Con efectos para 1 de enero de 2015, se establece la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos, elevándose a rango legal la doctrina administrativa de los denominados “entes técnicos-jurídicos”,
 - Se excluyen de la definición de Administraciones Públicas a las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y entes locales.
 - Se detallan los supuestos de no sujeción en servicios prestados por encomiendas de gestión, así como los servicios prestados por entes públicos a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan, o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones ostenten la titularidad íntegra de los mismos.
- Los servicios comerciales o mercantiles de los Entes Públicos de radio y televisión que están sujetos al impuesto son aquellos que generen ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

4. CONCEPTO DE ENTREGA DE BIENES

- Con efectos para 1 de enero de 2015, se califica como entrega de bienes la transmisión de valores no exentas cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

5. CONCEPTO DE IMPORTACIONES DE BIENES

- La Ley del IVA establece que se produce una importación de bienes desde el momento en que determinados bienes salen de las zonas francas, depósitos francos u otros depósitos (con exclusión del régimen de depósito distinto al aduanero) situados en el territorio de aplicación del impuesto o abandonan los regímenes aduaneros o fiscales aplicables en dicho territorio.
- La nueva redacción de la Ley excluye del concepto de importación de bienes y de operación asimilada a las importaciones la salida de las áreas descritas o el abandono de los regímenes detallados cuando la salida de los bienes de lugar a una entrega de bienes a la que resulte aplicable alguna de las exenciones relativas a las exportaciones de bienes, a las operaciones asimiladas a las exportaciones, o a las entregas de bienes destinadas a otro Estado Miembro reguladas en la normativa.

6. EXENCIÓN POR ENSEÑANZA.

- Con efectos para 1 de enero de 2015, se incluye en la exención relacionada con la enseñanza, la atención a niños en centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, ya sea con medios propios o ajenos.

7. EXENCIÓN POR SERVICIOS PRESTADOS A SUS MIEMBROS POR ENTIDADES LEGALES RECONOCIDAS SIN FINALIDAD LUCRATIVA.

- Se introduce una nueva redacción de esta exención eliminándose la exigencia de que para gozar de la misma los organismos deban tener objetivos exclusivamente de naturaleza política, sindical, etc.

8. EXENCIÓN POR LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LOS FEDATARIOS PÚBLICOS.

- Se suprime la exención a los servicios prestados por los fedatarios públicos en conexión con operaciones financieras exentas o no sujetas al impuesto.

9. EXENCIÓN EN LA ENTREGA DE TERRENOS RÚSTICOS.

- Se suprime la exigencia de que la transmisión de suelo urbanizado o en curso de urbanización sea realizada por el promotor, para la no aplicación de la exención.

10. EXENCIÓN POR LAS ENTREGAS Y ADJUDICACIONES DE TERRENOS REALIZADAS ENTRE LA JUNTA DE COMPENSACIÓN Y LOS PROPIETARIOS.

- Se suprime la exención aplicable a las entregas y adjudicaciones de terrenos realizadas entre la Junta de Compensación y los propietarios, con el fin de eliminar un tratamiento desigual entre las juntas de compensación no fiduciarias, que con la anterior redacción se encontraban exentas, y las fiduciarias.

11. RENUNCIA A LAS EXENCIONES INMOBILIARIAS.

- Se amplía el ámbito objetivo de aplicación de la renuncia a la exenciones inmobiliarias, al no vincular la renuncia 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.

12. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES QUE HAYAN DE SER OBJERO DE INSTALACIÓN O MONTAJE.

- Las entregas de bienes que hayan e ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del impuesto, tributarán como tales en dicho territorio, suprimiendo el requisito consistente en que el coste de la instalación exceda del 15% del total de la contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados.

13. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN Y DE LOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.

- De acuerdo con las reglas de localización introducidas en la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y de las prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica cuando 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 del servicio esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde este establecido el prestador de los servicios.
- Por lo tanto, todos los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión electrónicos tributarán en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es el consumidor final o empresario o profesional, y tanto si el prestador del servicios es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta.
- Se establecen dos regímenes opcionales que permiten a los sujetos pasivos liquidar el impuesto adeudado por las anteriores prestaciones de dichos servicios a través de un portal web “ventanilla única” en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde se realicen las operaciones.

13. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN Y DE LOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.

A. Régimen exterior: régimen especial de carácter opcional aplicable a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales y que tengan en ella su domicilio o residencia habitual.

El empresario no establecido elegirá el Estado miembro donde quiera identificarse a estos efectos.

B. Régimen de la Unión: régimen especial de carácter opcional aplicable a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales a consumidores finales en Estados miembros en los que no tengan su sede de actividad económica o un establecimiento permanente.

Permite a los sujetos pasivos liquidar el Impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web del Estado miembro en que encuentre su sede de actividad económica o establecimiento.

El IVA soportado en Estados Miembros distintos del propio no podrán ser deducidas a través de este nuevo régimen, sino que habrá de acudir a los mecanismos previstos para la devolución del mismo a sujetos no establecidos. Con respecto a las incurridas en su propio Estado miembro, podrán ser deducidas a través de los mecanismos domésticos ordinarios.

14. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

- Se establece que no se incluirán en la base imponible las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, las contraprestaciones pagadas por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.
- Se modifica la regla especial de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario fijándose como base imponible de dicha operaciones, el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo.

15. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

- Se amplían los plazos para efectuar la modificación de la base imponible:
 - En el 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 crédito incobrable, los empresarios cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior 6.010.121,04 Euros, podrán modificar la base imponible transcurrido el plazo de 6 meses, como establece la legislación actual, o podrán esperar el plazo general de 1 año que se exige para el resto de empresarios o profesionales.
 - Para los sujetos pasivos acogidos al criterio de caja, se introduce una regla especial para declarar un crédito incobrable, por la cual se permite la modificación de la base imponible cuando se produzca el devengo de dicho régimen especial por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación, sin tener que esperar a un nuevo transcurso del plazo de 6 meses o 1 año que establece la normativa a computar desde el devengo del impuesto.

16. NUEVOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO.

- Se amplían los supuestos de aplicación de la regla *de inversión del sujeto pasivo* a la entrega de:
 - Teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales cuando el destinatario de estos bienes sea un empresario o profesional revendedor o el importe total de las entregas de dichos bienes exceda de 10.000 Euros, excluido el IVA.
 - Plata, platino y paladio en bruto, en polvo o semilabrado.

17. PRORRATA ESPECIAL.

- Se establece que será de aplicación la prorrata especial cuando el total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10% (anteriormente 20%) o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

18. TIPOS IMPOSITIVOS DE PRODUCTOS SANITARIOS.

- Se limita la aplicación del tipo reducido del IVA en relación con productos sanitarios.
- Se mantienen exclusivamente la tributación por el tipo del 10% para aquellos productos que por sus características están diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan una deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales.
- Se incluye una lista que se beneficiarán de este tipo reducido, como son entre otros: gafas, lentes de contacto graduadas, prótesis, implantes quirúrgicos, etc.

19. DEVOLUCIONES A NO ESTABLECIDOS EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO, COMUNIDAD EUROPEA, CANARIAS, CEUTA O MELILLA.

- Se suprime el requisito de reciprocidad en cuanto a las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA, ni en la Comunidad, Islas Canarias o Melilla en determinadas cuotas soportadas en las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios relativas a:
 - Suministros de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad o destruidos.
 - Servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en territorio español del IVA.

20. LIQUIDACIÓN DEL IVA A LA IMPORTACIÓN.

- Se posibilita que determinados operadores puedan diferir el ingreso del impuesto a la importación al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.
- Esta opción deberá ejercitarse, y será efectiva a todas las importaciones a realizar, en el momento de presentación de la declaración censal correspondiente al inicio de la actividad o bien durante el mes de noviembre anterior al año natural a partir del que deba surtir efecto.
- Se regula un procedimiento específico de comprobación del IVA a la imposición aplicable únicamente a los sujetos pasivos que no accedan al sistema de diferimiento del ingreso, con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de IVA.

21. RÉGIMEN SIMPLIFICADO.

- Con efectos a partir de 1 de enero de 2016, y en homogenización con el IRPF, se reducen los límites que permiten al contribuyente optar por este régimen:
 - El volumen de ingresos en el año inmediato anterior para el conjunto de sus actividades disminuye de 450.000 euros a 150.000 euros, aunque se excluyen del cómputo las actividades agrícolas , forestales y ganadores, cuyo límite pasa de 300.000 Euros a 250.000 Euros.
 - Las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año inmediato anterior para el conjunto de sus actividades, excluidas las relativas al inmovilizado, disminuye de 300.000 a 150.000 euros.

22. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJE.

- Se modifica la regulación de este régimen por aplicación de la Sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11.
 - El régimen será aplicable a cualquier empresario o profesional que organice viajes. Se suprime la prohibición de aplicación del régimen a las ventas por agencias minoristas de viajes organizados por las agencias mayoristas.
 - Se suprime la consignación separada del IVA repercutido prevista en el caso de que el cliente empresario o profesional lo solicite, impidiendo con ello su deducción.
 - Se suprime el método de determinación global de la base imponible.
 - Se introduce la nueva posibilidad de ejercitar, operación por operación, la opción de aplicar el régimen general del Impuesto, cuando el destinatario de la operación sea empresario o profesional con derecho a deducción o a la devolución de las cuotas soportadas.

23. RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES.

- Se incorpora la exigencia de tres órdenes de vinculación al objeto de poder formar un grupo de entidades: económica, financiera y de organización.
- El nuevo Reglamento del IVA define tales ordenes de la siguiente manera:
 - **Vinculación financiera:** cuando la dominante tenga el control efectivo de las dominadas a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las mismas. Cumpliéndose esta vinculación, se presume la existencia de las otras dos.
 - **Vinculación económica:** cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad o cuando, siendo distintas, sean complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.
 - **Vinculación organizativa:** cuando exista una dirección común en la entidad del grupo.
- Podrán ser consideradas como entidad dominante las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales (ej. entidad holding)
- Se establece un régimen transitorio por el cual se permite a los grupos existentes que no cumplan con los nuevos requisitos de vinculación seguir acogidos al régimen de la anterior redacción hasta el 31 de diciembre de 2015.

23. RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES.

- Las operaciones en este régimen especial no se tendrán en cuenta a efectos de cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado.

24. INFRACCIONES Y SANCIONES.

- Se establecen dos nuevos tipos de infracciones con sus respectivas sanciones:
 - Infracción por la falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta por parte de los empresarios o profesionales destinatarios de determinadas operaciones a las que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo: entrega de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal, entrega de terrenos rústicos no edificables y segunda y ulteriores entregas de edificaciones cuando el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención, ejecuciones de obra para la construcción o rehabilitación de edificios o urbanización de terrenos y transmisiones de inmuebles en ejecución de garantía.

Sanción: multa pecuniaria del 1% de las cuotas devengadas respecto a las que se ha producido el incumplimiento en la comunicación, con un mínimo de 300 Euros y un máximo de 10.000 Euros.

- Infracción por falta de consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación de cuotas de IVA a la importación que deban incluirse en la declaración-liquidación ordinaria por aquellos operadores que puedan diferir el ingreso del impuesto.

Sanción: multa pecuniaria del 10% del importe de esas cuotas no consignadas.

OTRAS NOVEDADES FISCALES

1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (pág. 103, 104 y 105)
2. Impuesto sobre el Patrimonio (pág. 106)
3. Facturación (pág. 107 y 108)

1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

- Se modifica la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a resultas de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, que ha determinado que el Reino de España ha incumplido el ordenamiento comunitario al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este.
- A fin de eliminar los supuestos de discriminación descritos, se modifica la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para introducir una serie de reglas que permitan la plena equiparación del tratamiento en el impuesto en las situaciones discriminatorias enumeradas por el citado Tribunal.
- La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

- a. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.
- b. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.
- c. En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *intervivos*, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

- d. En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *intervivos*, los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

- e. En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *intervivos*, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

2. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

- Se modifica la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, para introducir una serie de reglas que permitan un tratamiento similar entre residentes y no residentes, que sean residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.
- Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

3. FACTURACIÓN.

Las principales novedades en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación introducidas por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre cuya entrada en vigor está prevista para el 1 de enero de 2015 son las siguientes:

- Se establecen dos nuevos tipos de facturas que obligatoriamente se deben expedir en series específicas:
 - Las que se expidan cuando se aplique la regla de inversión de sujeto pasivo del IVA en ocasión de las entregas de productos como el la plata, platino y paladino, teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles u tabletas digitales.
 - Las que se expidan con ocasión de las operaciones *intragrupo* que se realicen entre entidades cuando el grupo de entidades al que pertenezcan haya optado para que la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades del grupo que apliquen el régimen especial esté constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.

3. FACTURACIÓN.

- El Reglamento de facturación establece para las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes la no obligación de consignar por separado en la factura la cuota repercutida, entendiéndose el impuesto incluido en el precio de la operación.

Como novedad, el nuevo reglamento establece que cuando dichas operaciones tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales que actúen como tales y comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas totalmente en el ámbito especial del Impuesto, se podrá hacer constar en factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 por ciento.