

PRINCIPALES MEDIDAS TRIBUTARIAS CONTENIDAS EN LAS LEYES DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	2
<hr/>	
2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	2
<hr/>	
3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	10
<hr/>	
4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	16
<hr/>	

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 28 de noviembre se publicaron en el Boletín Oficial del Estado las Leyes de Reforma Fiscal que afectan a las principales figuras impositivas: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) e Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

La Reforma Fiscal entrará en vigor el próximo 1 de enero de 2015, aunque se contemplan algunas medidas cuya entrada en vigor bien se adelanta o se retrasa.

El presente documento tiene por objeto la realización de un breve análisis descriptivo de las principales modificaciones que afectan al IRPF, al IS y al IVA.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (Ley 26/2014, en adelante), incorpora una serie de modificaciones que entrarán en vigor el próximo 1 de enero de 2015, si bien existen algunas excepciones a dicha regla.

A continuación se exponen las principales modificaciones introducidas, siguiendo la sistemática que marca el esquema de liquidación del Impuesto.

▪ Rendimientos del trabajo

Se incluye un nuevo límite cuantitativo a la exención de las **indemnizaciones laborales por despido o cese de los trabajadores**, de modo que quedará exenta la cantidad de 180.000 euros. El importe satisfecho que exceda de dicho límite quedará sometido a tributación, sin perjuicio de la aplicación de la reducción por irregularidad. Esta medida, cuya entrada en vigor se dispone el 29 de noviembre de 2014, el día siguiente a la publicación de la Ley el Boletín Oficial del Estado, produce efectos jurídicos a partir del 1 de agosto de 2014.

En relación con las **primas satisfechas por la empresa a contratos de seguro colectivo**, distintos de los planes de previsión social empresarial, que cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y fallecimiento o incapacidad, se establece la obligación de que se impute fiscalmente la parte de

las primas satisfechas que correspondan al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales.

La **reducción del 40 por ciento por obtención de rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente** es objeto de minoración hasta quedarse en un 30 por ciento.

En lo que se refiere a los **gastos deducibles de los rendimientos del trabajo**, se prevé la deducción, en concepto de "otros gastos", de 2.000 euros anuales, cuantía que se incrementará en otros 2.000 euros adicionales en caso de movilidad geográfica del trabajador (3.500 euros o 7.500 euros adicionales si el trabajador es discapacitado en función de su grado de discapacidad).

Asimismo, se incrementa el importe de la **reducción legal por obtención de rendimientos del trabajo**, si bien la misma sólo podrá ser aplicada por los contribuyentes que perciban rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros.

En materia de **instrumentos de previsión social empresarial**, se introducen limitaciones a la aplicación del régimen transitorio de las prestaciones derivadas de los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones contratados antes de 20 de enero de 2006 y del régimen transitorio de las prestaciones de planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados que se perciban en forma de capital por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006.

- Rendimientos del capital inmobiliario

Se elimina la **reducción del 100 por ciento** aplicable por los contribuyentes perceptores de rendimientos derivados del arrendamiento de vivienda a personas con edad comprendida entre 18 y 30 años. La reducción general por este mismo concepto se fija en un 60 por ciento.

La reducción del 40 por ciento por obtención de rendimientos del capital inmobiliario irregulares se reduce a un 30 por ciento y, como en el resto de reducciones por rendimientos irregulares, se establece un límite de 300.000 euros anuales.

- Rendimientos del capital mobiliario

Se elimina la exención de 1.500 euros anuales por la obtención de **dividendos**.

En el caso de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones de empresas no cotizadas y de reducción de capital con devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos de empresas no cotizadas, se tributará como rendimiento capital mobiliario por la parte que se corresponda con reservas generadas durante el período de tenencia. El resto de la distribución o reducción de capital no tributará, minorando el coste de adquisición de la cartera.

Se introduce una regla especial de cálculo del rendimiento del capital mobiliario derivado del cobro de prestaciones de supervivencia procedentes de **seguros de capital diferido que tengan cobertura mixta de supervivencia y fallecimiento o incapacidad**. En estos casos el capital percibido podrá minorarse, además de en el importe de las primas satisfechas, en la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta el momento, siempre que durante toda la vigencia del contrato el capital en riesgo –definido como la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática- sea igual o inferior al 5 por ciento de la provisión matemática.

Asimismo, se establece que no podrán computarse los **rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de transmisiones gratuitas inter vivos de activos financieros**.

La **reducción del 40** por ciento aplicable a los rendimientos del capital mobiliario con un periodo de generación superior a dos años del artículo 25.4 se reduce a un 30 por ciento y con un nuevo límite de base de reducción de 300.000 euros anuales.

Se modifica el régimen transitorio derivado de la percepción de capitales diferidos de seguros de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999 en la parte del rendimiento correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, incluyéndose una limitación cuantitativa; así como la eliminación del régimen de compensaciones fiscales aplicable por los contribuyentes que perciban capitales diferidos derivados de seguros de vida o invalidez generadores de rendimientos de capital mobiliario contratados antes del 20 de enero de 2006 y por los contribuyentes que perciban rendimientos derivados de

la cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006.

Especialmente dirigidos a los pequeños inversores, se regulan los **nuevos Planes de Ahorro a Largo Plazo**, concebidos como seguros de vida individuales con cobertura de supervivencia o fallecimiento, como depósitos o como contratos financieros, en los que el contribuyente puede aportar hasta un máximo de 5.000 euros anuales con la ventaja fiscal de que los rendimientos del capital mobiliario que generen estarán exentos de gravamen a condición de que el contratante no efectúe disposición alguna del capital antes de finalizar el plazo de 5 años desde la fecha de contratación o apertura del Plan.

- Rendimientos de actividades económicas

Se modifica el **concepto de actividad económica** en dos supuestos: en el caso de rendimientos obtenidos por contribuyentes que sean socios de entidades que realicen actividades profesionales se exige el alta en la Seguridad Social o Mutualidad Alternativa a la Seguridad Social; y en el caso de actividades económicas consistentes en el arrendamiento de inmuebles se elimina el requisito de disponer de un local destinado a la gestión de la actividad, permaneciendo el requisito de que se utilice al menos una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de la actividad.

Asimismo, el **importe de la reducción del 5 por ciento del rendimiento neto en concepto de gastos de difícil justificación se sustituye por una reducción de cuantía fija de 2.000 euros anuales.**

En relación con el **régimen de estimación objetiva**, se modifican los umbrales cuantitativos que determinan la aplicación del citado régimen así como los requisitos cualitativos, pues se reducen las actividades que se pueden acoger a éste, limitándolas a aquéllas que por su naturaleza se relacionan fundamentalmente con consumidores finales.

La **reducción del 40** por ciento aplicable a los rendimientos de actividades económicas con un periodo de generación superior a dos años se reduce a un 30 por ciento y con un nuevo límite de base de reducción de 300.000 euros anuales. Por otra parte, en materia de **gastos deducibles** se prevé la deducción, por parte de los contribuyentes en estimación directa, de 2.000 euros anuales y de una cuantía variable en función del importe del rendimiento neto que sea inferior a 14.450 euros o 12.000 euros.

- Ganancias y pérdidas patrimoniales

En relación con las reglas generales de cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, **se elimina la corrección monetaria del valor de adquisición de bienes inmuebles** mediante la aplicación de coeficientes de actualización.

En cuanto a las reglas especiales de cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, se equipara el tratamiento fiscal de la venta de derechos de suscripción preferente procedentes de acciones cotizadas y no cotizadas. A tal efecto, se establece que el importe obtenido en la **venta de derechos de suscripción procedente de valores cotizados** no reducirá el valor de adquisición de las acciones de los que procedan y determinará la obtención de ganancias patrimoniales para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la transmisión.

Se establece que únicamente resultará de aplicación el régimen transitorio de la eliminación de los coeficientes de abatimiento aplicables a las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 hasta un valor de transmisión conjunto de 400.000 euros por sujeto pasivo.

- Bases imponibles general y del ahorro. Integración y compensación de rentas

Se elimina la medida aprobada con efectos a partir de 1 de enero de 2013 según la cual debían integrarse en la base imponible general las **ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales generadas en un año o menos**. Dichas ganancias y pérdidas patrimoniales pasan a integrarse en la base imponible del ahorro, tal y como sucedía con anterioridad a 2013.

En materia de **integración y compensación de rentas**, se eleva de nuevo al 25 por ciento (actualmente un 10 por ciento) el límite del sumatorio de rendimientos e imputaciones de rentas que podrá compensarse en la base imponible general con el saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales que no procedan de transmisiones patrimoniales.

En la base imponible del ahorro se elimina la tradicional estanqueidad de los saldos negativos de rendimientos del capital mobiliario y los saldos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales que impedía la compensación de saldos netos de distinto signo en ambas categorías de renta. A partir de 2015 los saldos negativos que puedan existir en cada grupo de rentas –saldos negativos

de rendimientos del capital mobiliario o saldos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones- podrán compensarse recíprocamente, si bien con los siguientes límites del sumatorio de dichos saldos: 10 por ciento en 2015, 15 por ciento en 2016, 20 por ciento en 2017 y 25 por ciento en 2018 y siguientes.

- Base liquidable

Se modifican los **límites de reducción en la base imponible general por aportaciones y contribuciones sistemas de previsión social**. Concretamente, se establece que la reducción fiscal tendrá como límite la menor de las siguientes cantidades:

- a) El 30 por ciento de la suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos por el contribuyente en el ejercicio.
- b) 8.000 euros anuales. Y además 5.000 euros anuales para las primas de seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

Se observa, por tanto, una minoración del límite cuantitativo de reducción, anteriormente fijado en 10.000 euros -12.500 si el contribuyente tuviera más de 50 años- y una minoración del límite porcentual incrementado de reducción para contribuyentes con más de 50 años (50 por ciento del sumatorio de rendimientos netos del trabajo y actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio).

Paralelamente a la modificación de los límites de reducción fiscal por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, se modifica el **límite máximo de aportación financiera a sistemas de previsión social**, fijándose la aportación máxima anual en 8.000 euros.

Asimismo, se eleva a 2.500 euros (antes 2.000 euros), el límite independiente de reducción por aportaciones a **sistemas de previsión social constituidos a favor del cónyuge** del contribuyente que no obtenga rendimientos del trabajo o que los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.

Por último, destaca la eliminación de la reducción en la base imponible general por cuotas aportaciones a partidos políticos.

- Mínimo personal y familiar. Mínimo por discapacidad

En cuanto a los mínimos personales y familiares, se aumentan todas las cuantías (mínimo del contribuyente, por descendientes, por ascendientes y por discapacidad), tal y como expone el siguiente cuadro.

	<u>Actual</u>	<u>Reforma</u>
Mínimo por contribuyente		
General	5.151	5550
Mayores de 65 años	+ 918/año	+ 1.150/año
Mayores de 75 años	+ 1.122/año	+ 1.400/año
Mínimo por Descendientes		
Primero	1.836	2.400
Segundo	2.040	2.700
Tercero	3.672	4.000
Cuarto y siguientes	4.182	4.500
Asimilación situación de tutela y acogimiento		
Descendientes menores de 3 años	2.244	2.800
Mínimo por Ascendientes		
Descendiente mayor de 65 años o discapacitado cualquiera que sea su edad, que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales:	918	1.150
Si fuera mayor de 75 años:	+ 1.122/año	+ 1.400/año
Mínimo por discapacidad del contribuyente		
General	2.316	3.000
Minusvalía superior al 65%	7.038	9.000
En el caso de que acrediten la necesidad de ayuda de terceras personas, movilidad reducida o si el grado de minusvalía es igual o superior al 65%	2.316	3.000
Mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes:		
General	2.316	3.000
Minusvalía superior al 65%	7.038	9.000
En el caso de que acrediten la necesidad de ayuda de terceras personas, movilidad reducida o si el grado de minusvalía es igual o superior al 65%	2.316	3.000

- ESCALAS DE GRAVAMEN Y CUOTA ÍNTEGRA

Las escalas de gravamen sufren importantes modificaciones, reduciéndose los tipos marginales de todos los tramos. La reducción se produce en los ejercicios 2015 y 2016. En la escala general del Impuesto se reducen los tramos, pasando de los siete actuales a cinco, mientras que en la escala del ahorro se amplía el último tramo. Gráficamente, los siguientes cuadros muestran los tipos de gravamen que resultarían aplicables en 2015 y 2016:

Escala aplicable a la base imponible general¹

Base imponible	Año 2015	Año 2016
	Tipo impositivo	Tipo impositivo
Hasta 12.450€	20%	19%
12.450€ - 20.200€	25%	24%
20.200€ - 35.200€	31%	30%
35.200€ - 60.000€	39%	37%
60.000€ en adelante	47%	45%

Escala aplicable a la base del ahorro²

Base imponible	Año 2015	Año 2016
	Tipo impositivo	Tipo impositivo
Hasta 6.000€	20%	19%
6.000€ - 50.000€	22%	21%
50.000€ en adelante	24%	23%

Asimismo, esta minoración de la tributación se traslada al sistema de retenciones e ingresos a cuenta, rebajándose los tipos de retención, rebaja que nuevamente se intensificará en el ejercicio 2016, al mismo tiempo que se establecen, como nuevas medidas, tipos más reducidos para los administradores de entidades de menor tamaño, así como la reducción del tipo de retención aplicable a los profesionales.

▪ **Deducciones**

Se introducen modificaciones en el régimen de deducciones. Entre otras, puede destacarse la eliminación de las deducciones por **cuenta ahorro-empresa** y por **alquiler de la vivienda habitual**, previéndose en este segundo caso un régimen transitorio en que permite su aplicación a contratos de arrendamiento celebrados antes del 1 de enero de 2015.

^{1 y 2} Estas escalas toman en consideración el efecto "agregado" autonómico y estatal.

En cuanto a las deducciones en la cuota líquida, se elimina la deducción de 400 euros, pero se introducen tres nuevos supuestos que dan derecho a una deducción de hasta 1.200 euros anuales: ascendientes o descendientes con discapacidad superior al 33 por ciento, familia numerosa y familia numerosa de categoría especial (incremento 100%).

3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, en adelante) deroga el actual texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 y su entrada en vigor está prevista, con carácter general, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

A continuación se van a comentar brevemente las principales modificaciones que contempla la Ley 27/2014.

- Normas incluidas en la Ley 27/2014 con entrada en vigor para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014 se excluye de la tributación en España de las rentas la transmisión o reembolso a los socios no residentes con un porcentaje de participación en las **SOCIMI** de menos del 5 por ciento.

- Normas incluidas en la Ley 27/2014 con efectos temporales aplicables en el período impositivo 2015.

El **tipo general de gravamen** pasará del 30 al 28 por ciento, para las pymes se mantiene el tipo del 25 por ciento para la parte de base imponible entre 0 y 300.000 euros y del 28 por ciento para el exceso y para las micropymes se establece un tipo de gravamen fijo del 25 por ciento.

El **tipo de retención** aplicable con carácter general se reducirá del 21 al 20 por ciento.

Se establece la **prórroga de determinadas medidas temporales** que ya han resultado aplicables durante los ejercicios previos.

- Novedades incluidas en la Ley 27/2014 con entrada en vigor, con carácter general, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

Concepto de actividad económica

Se incluye una definición del concepto de actividad económica en el ámbito del IS y destaca que para la actividad de arrendamiento de inmuebles sólo se exige contar con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Se prevé expresamente que la actividad económica se determinará teniendo en cuenta la totalidad de sociedades que formen un grupo de sociedades según los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formulación de cuentas anuales consolidadas.

Sujetos pasivos

Se incorporan como sujetos pasivos del Impuesto las **sociedades civiles que tienen objeto mercantil**, y que en la actualidad tributan como contribuyentes del IRPF a través del régimen de atribución de rentas.

Ampliación de la base imponible

Se modifica la base imponible, entre otros, en los siguientes aspectos relevantes:

- Se establece la **no deducibilidad de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible**, incluido el fondo de comercio.
- Igualmente se establece la **no deducibilidad del deterioro de los valores de renta fija**.
- De manera similar a lo ya establecido anteriormente para transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades, así como de establecimientos permanentes, las **rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda**, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

- Se simplifican las **tablas de amortización** y se mantienen los diferentes **métodos de amortización**. Asimismo, se conservan los supuestos tradicionales de libertad de amortización, como el vinculado a la actividad de I+D+i.
- Se **limita la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes**, hasta el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de la entidad.
- Se prevé una **limitación adicional en relación con los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades** cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración, de manera que la actividad de la entidad adquirida no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición 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. No obstante, esta limitación no se aplicará cuando la deuda asociada a la adquisición de las participaciones alcance un máximo del 70 por ciento y se reduzca anualmente en un 5 por ciento, hasta que alcance un nivel del 30 por ciento sobre el precio de adquisición.

Retribución de administradores

Se incorpora una regla expresa que pretende garantizar la deducibilidad de las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Se prevé expresamente que dichas remuneraciones no tendrán la consideración de donativos o liberalidades.

Operaciones vinculadas

En el ámbito de las operaciones vinculadas la Ley 27/2014 presenta las siguientes novedades:

- Simplificación de la documentación o supresión, respecto de determinadas operaciones, para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.

- Restricción de los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25 por ciento de participación.
- Exclusión del supuesto de vinculación de la retribución de consejeros y administradores.
- Eliminación de la jerarquía de para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia. Asimismo, se prevén reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica.
- Modificación del régimen sancionador, que se convierte en menos gravoso, y la estanqueidad de la valoración realizada conforme a esta regulación específica de las operaciones vinculadas con la valoración que se pudiera hacer en otros ámbitos.

Bases imponibles negativas

La regulación de las bases imponibles negativas sufre las siguientes modificaciones:

- Se suprime el límite temporal, de manera que no caducarán.
- Se introduce una limitación cuantitativa en el 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros.
- Adicionalmente, con el objeto de evitar la adquisición de entidades inactivas o cuasi-inactivas con bases imponibles negativas, se establecen medidas que impiden su aprovechamiento, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal.

Modificación de los mecanismos para evitar la doble imposición

Se revisa el mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el Impuesto sobre Sociedades, con dos objetivos fundamentales:

- Equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas.
- Establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes.

La Ley incorpora un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional, eliminando en este segundo ámbito el requisito relativo a la realización de actividad económica, si bien se incorpora un requisito de tributación mínima que se establece en el 10 por ciento de tipo nominal, entendiéndose cumplido este requisito en el supuesto de países con los que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional

Asimismo, el régimen de exención en el tratamiento de las plusvalías de origen interno simplifica considerablemente la situación previa, que incluía un complejo mecanismo para garantizar la eliminación de la doble imposición.

Tipo de gravamen

En relación con el tipo de gravamen del Impuesto, el mismo se reduce para los ejercicios iniciados en el año 2016 al 25 por ciento. En el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15 por ciento para el primer período impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente.

La disminución del tipo de gravamen para las sociedades de régimen general supone una equiparación con el de la pequeña y mediana empresa, eliminándose de esta manera una diferencia de tipos de gravamen. No obstante, se mantiene el tipo de gravamen del 30 por ciento para las entidades de crédito, que quedan sometidas al mismo tipo que aquellas otras entidades que se dedican a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

El tipo de retención aplicable con carácter general se fija en el 19 por ciento.

Incentivos a la realización de determinadas actividades

El panorama de deducciones sufre importantes modificaciones:

- Desaparece la deducción por inversiones medioambientales.

- Se elimina la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización, y que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo.
- Con destino exclusivo para la pequeña y mediana empresa se crea una reserva de nivelación de bases imponibles.
- Se mantiene, mejorada, la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica y las deducciones por creación de empleo, incluyendo la correspondiente a los trabajadores con discapacidad.

Reserva de capitalización

Se crea este beneficio fiscal consistente en una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
- Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo mencionado de 5 años.

El derecho a la reducción no podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción.

Régimen fiscal para las empresas de reducida dimensión

Equiparados los tipos de gravamen se elimina la escala de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal de estas entidades. Se prevé expresamente que este régimen no resultará de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial. Se introduce asimismo el concepto de

entidad patrimonial y se identifica con sociedades que no desarrollan una actividad económica, y que se definen por tener más de la mitad del activo compuesto por valores o elementos no afectos a la actividad económica.

Se introduce la reserva de nivelación de bases imponibles negativas, que supone una reducción de la misma hasta un 10 por ciento de su importe, lo que en la práctica permite reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 por ciento. Esta medida permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas.

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (Ley 28/2014, en adelante), se incluyen tres tipos de medidas: (i) medidas necesarias para la adaptación de la Ley española a la Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE en lo que respecta al lugar de localización de determinadas prestaciones de servicios a partir de 1/1/2015, (ii) medidas derivadas de la doctrina emanada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la necesidad de adaptar la normativa española a la misma y, finalmente (iii) otras medidas cuya finalidad es diversa. A continuación se analizan los tres bloques de medidas:

- Medida necesaria para la adaptación de la normativa española a la directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por la directiva 2008/8/CE: Localización de los servicios de telecomunicaciones de radiodifusión y televisión y electrónicos

En primer lugar, la Ley 28/2014 incluye una modificación en la redacción de los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA con el fin de adaptar la normativa española a las **nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiofusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica**, que deben operar a partir de 1 de enero de 2015. Recordemos que a partir de dicha fecha los citados servicios prestados a no

empresarios o profesionales se localizarán en el Estado miembro del destinatario.

- Medidas derivadas de la doctrina emanada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA.

Son varias las modificaciones previstas en la Ley del IVA, con efectos desde 1 de enero de 2015, incluidas en la Ley 28/2014 que responden a la necesidad de adaptar la normativa española a la jurisprudencia emanada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la Directiva de IVA 2006/112/CE.

- En primer lugar, se modifica el artículo 91 de la Ley del IVA con el fin de **someter al tipo general del 21 por ciento los equipos médicos, sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario**, en lugar de al 10 por ciento, adaptando la normativa española a la sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013 (asunto C-360/11). Sin embargo, se excluye de dicha medida – manteniendo por tanto la tributación del 10 por ciento - a los equipos médicos, aparatos y demás instrumental que se relacionan en un nuevo apartado octavo del anexo de la Ley del IVA que por sus características están diseñados por aliviar o tratar deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales (entre ellos, las gafas, lentes de contacto, productos necesarios para su uso, sillas de ruedas, muletas, andadores).
- Se modifica el **régimen especial de las agencias de viaje** en atención a la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de septiembre de 2013 (asunto C-189/11).
- En atención a la sentencia del TJUE de fecha 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, en la Ley 28/2014 se incluye una modificación del artículo 79.Uno de la Ley del IVA relativo a la **base imponible en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero**.
- La Comisión Europea inició un procedimiento de infracción en relación con la normativa española al considerar que la misma contraviene la Directiva de IVA al declarar exentos los servicios de intervención prestados por los fedatarios públicos, incluidos los Registradores de la Propiedad y Mercantiles, en las operaciones exentas financieras. En atención a ello, la Ley 28/2014 incluye una derogación de la citada **exención de los servicios de intervención prestados por los fedatarios públicos**, contenida actualmente en el número 18º, letra ñ), del artículo 20.Uno de la Ley del IVA.

- Otras medidas

Las modificaciones en materia de IVA que no vienen impuestas por la normativa comunitaria que se comentan a continuación tienen su entrada en vigor el día 1 de enero de 2015. Dada la amplitud de la norma nos permitimos comentar, sucintamente, aquellas novedades que consideramos de mayor interés:

- Transmisión de una unidad económica autónoma.** Como es sabido, la normativa del IVA considera no sujetas las transmisiones de unidades económicas autónomas. Este concepto ha generado abundantes dudas, por lo que el legislador ha decidido modificar la norma en dos aspectos. Así, en primer lugar, se exige que el conjunto de elementos sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en sede del transmitente. En segundo lugar, se establece como regla general para considerar que existe sujeción al impuesto los supuestos en los que se produzca una mera cesión de bienes o derechos (con la redacción vigente este supuesto queda circunscrito a los bienes en arrendamiento).
- Renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias.** Se establece que será necesario tener derecho a la deducción total o parcial de impuesto soportado, de tal forma que ya no se requiere tener derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.
- Modificación de la base imponible.** Las reglas para modificar la base imponible en caso de impago han sido objeto de diversos cambios, motivados, al menos en parte, por la situación de crisis actual. La Ley 28/2014 introduce tres novedades. Así, en cuanto a la modificación por impago cuando el destinatario se halle en concurso se amplía el plazo para efectuar la modificación en dos meses.

En segundo lugar, se permite que el plazo de impago para modificar la base imponible para aquellos contribuyentes cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros sea de 6 meses o un año, con la redacción vigente el plazo es de 6 meses, lo que, en ocasiones, puede ser un perjuicio para estos contribuyentes.

En tercer lugar, en cuanto a los sujetos acogidos al régimen especial del criterio de caja se les permite modificar la base imponible cuando se produzca el devengo por impago, sin tener que añadir plazo adicional de espera (como es sabido, en el régimen especial del criterio de caja, se produce el devengo cuando media impago el día 31 de diciembre del año

siguiente al de realización de la operación). En estos casos la norma establece una cautela para los supuestos de que la operación sea a plazos.

- d) **Ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo.** Como es sabido, la inversión del sujeto pasivo se está utilizando como medio para evitar determinados fraudes en materia de IVA. En este sentido, la Ley 28/2014 incluye entre los bienes en los que necesariamente procede la inversión del sujeto pasivo determinados metales preciosos (como la plata, el platino y el paladio, por ejemplo), así como los teléfonos móviles, las consolas de videojuegos, los ordenadores portátiles y las tabletas digitales, únicamente si (i) el destinatario es un empresario o profesional revendedor de estos bienes o, (ii) cualquier otro empresario si el importe total de las entregas documentadas en una misma factura es superior a 10.000 euros.
- e) **Obligatoriedad de la prorrata especial.** Como es sabido, la regla de la prorrata especial puede ser solicitada por el contribuyente o puede ser de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la misma exceda en un determinado porcentaje del que resultaría por aplicación de la regla de la prorrata especial. El porcentaje tradicional previsto por la normativa era un 20 por ciento, pues bien la Ley 28/2014 lo reduce a “un 10 por ciento o más”.
- f) **Devolución de cuotas de IVA a no establecidos no comunitarios (ni establecidos en las Islas Canarias, Ceuta ni Melilla).** La devolución de cuotas de IVA a este colectivo se encontraba muy limitada al exigirse la reciprocidad que estaba reconocida con escasos países. La Ley 28/2014 deja de exigir la reciprocidad para proceder a la devolución de determinadas cuotas soportadas en servicios de hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del impuesto. Asimismo tampoco se exige la reciprocidad para solicitar la devolución de las cuotas soportadas por el suministro de plantillas, moldes y equipos que un empresario no establecido ponga a disposición de un empresario establecido para que éste los utilice en la producción de bienes destinados al no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes las plantillas, moldes y equipos sean exportados con destino al empresario no establecido o se destruyan.
- g) **Régimen sancionador.** Se establece un régimen sancionador para aquellos empresarios que incumplan o cumplan defectuosamente el régimen de comunicaciones para los casos de inversión del sujeto pasivo en determina-

das operaciones inmobiliarias. La sanción se fija en el 1% con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.