Lorente y Lorente
asesores - consultores

Plaza Mariano Arregui, 16, 3º B

50005, Zaragoza

Tfno.: 976 229867 Fax : 976 211395

www.lorenteylorente.com

BOLETÍN FISCAL

Julio 2014

El Anteproyecto que modificará el IRPF suprimirá los coeficientes de abatimiento y de corrección monetaria.

La nueva ley del Impuesto sobre Sociedades unificará la corrección de la doble imposición interna e internacional.

Reseña de normas publicadas durante los meses de junio y julio

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Real Decreto 410/2014, de 6 de junio

Se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

B.O.E 6 de junio de 2014

Orden HAP/1074/2014, de 24 de junio

Se regulan las condiciones técnicas y funcionales que debe reunir el Punto General de Entrada de Facturas Electrónicas.

B.O.E 26 de junio de 2014

Convenio entre el Reino de España y la República Dominicana

Para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, y su Protocolo, hechos en Madrid el 16 de noviembre de 2011.

B.O.E 2 de julio de 2014

Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio

Se regulan determinadas cuestiones relacionadas con las obligaciones de información y diligencia debida establecidas en el acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras y se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, modelo 290.

B.O.E 2 de julio de 2014

Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio

De aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

B.O.E 5 de julio de 2014

Orden HAP/1222/2014, de 9 de julio

Se modifica la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido.

B.O.E 15 de julio de 2014

Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA)

B.O.E 21 de julio de 2014

Resolución de 25 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Por la que se regula el supuesto especial de uso del circuito rojo en el tráfico de viajeros en la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales de la Línea de la Concepción para los trabajadores fronterizos.

B.O.E 29 de julio de 2014

B) Normativa Autonómica

Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

Ley 1/2014, de 14 de abril, del Impuesto sobre las Afecciones Ambientales del Uso del Agua

Se aprueba la Ley del Impuesto sobre las Afecciones Ambientales del Uso del Agua.

B.O.E 12 de junio de 2014

Comunidad Autónoma de Canarias

Ley 4/2014, de 26 de junio

Se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias.

B.O.E 11 de julio de 2014

Comunidad Autónoma de Cataluña

Decreto-ley 1/2014, de 3 de junio

Se modifica el Texto refundido de la Ley de tasas y precios públicos de la Generalidad de Cataluña, aprobado por el Decreto legislativo 3/2008, de 25 de junio.

B.O.E 11 de julio de 2014

Comunidad Autónoma de las Illes Balears

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio

Se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

B.O.E 2 de julio de 2014

II. ANÁLISIS NORMATIVO

Breves comentarios al Anteproyecto que modifica la ley del IRPF

1. Introducción

El pasado 20 de junio, el Consejo de Ministros aprobó los Anteproyectos de reforma fiscal. Entre otras, se modifica la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este impuesto, los cambios son importantes. Si bien se sigue con la misma estructura, se rebaja la tarifa estatal en dos fases, primero para 2015 y, definitivamente, con efectos en 2016. Esta rebaja, unida a algunos beneficios familiares, es importante si comparamos 2016 con 2014, incluso en muchos casos si lo hacemos con 2011, aunque todo va a depender de la utilización que las Comunidades Autónomas hagan de su capacidad normativa que, como es sabido, es amplia y afecta a elementos tan importantes como la tarifa que se aplica a la base liquidable general, a los mínimos personales y familiares o a las deducciones.

De todas formas, al texto legal le queda un largo recorrido parlamentario hasta que se publique, cosa que se prevé que suceda a finales de noviembre o en diciembre, dando tiempo a que antes de finales de año se pueda aprobar el desarrollo reglamentario y podamos aplicar las modificaciones desde principio de 2015.

2. Exenciones

Indemnizaciones por despido

- ✓ La exención se aplica como con la norma vigente, pero se limita el importe exento a 2.000 euros por cada año que se compute para el cálculo de la indemnización obligatoria, si bien ya se anuncia un límite absoluto de la exención de 180.000 euros.
- ✓ A la parte no exenta, como ahora, se le puede aplicar la reducción por irregularidad, también con los límites ahora establecidos: base máxima de la renta reducible de 300.000 euros y, menor aún, si la parte no exenta excediera de 700.000 euros. Además, a partir de 2015 el porcentaje de irregularidad, como luego veremos, pasa del 40 al 30%.
- ✓ Ya se aplica esta limitación de la exención en los despidos producidos a partir del 20-06-14, excepto en el caso de los que se produzcan como consecuencia de ERE's o despidos colectivos aprobados o comunicados, respectivamente, antes de dicha fecha.

Rendimientos del capital mobiliario de los Planes de Ahorro a Largo Plazo

Se establece una exención para estos rendimientos si se cumplen los requisitos que luego veremos.

Dividendos

Se suprime la exención de los primeros 1.500 euros de dividendos.

3. Reglas de imputación

Ayudas públicas

Estas ganancias patrimoniales se imputarán al período del cobro, en lugar de hacerlo, como con la norma vigente, cuando se produce la alteración patrimonial, que es en el momento en el que se reconoce el derecho a percibirlas. Se siguen manteniendo las reglas especiales para ayudas por compensación de

defectos estructurales de la vivienda, las de los planes estatales de acceso a la primera vivienda y las ayudas a los titulares de bienes del patrimonio Histórico Artístico.

Pérdidas derivadas de créditos no cobrados

Como existe el problema de créditos vencidos y no cobrados en los que no se puede imputar la pérdida porque no es firme la insolvencia del deudor, porque sigue existiendo un derecho que, solo en teoría, se puede cobrar (se podría si se le descubrieran bienes o derechos al deudor), ahora se proyecta una norma de imputación de la pérdida en determinas circunstancias (naturalmente, si luego se cobra, se imputa la ganancia en el momento del cobro):

- ✓ Eficacia de la quita establecida en acuerdos de refinanciación judicialmente homologables.
- ✓ Eficacia del convenio en el que se acuerde una quita.
- ✓ Conclusión del concurso sin que se haya satisfecho el crédito.
- ✓ Paso de un año desde el inicio de un procedimiento judicial, distinto del concursal, sin cobrar. Este plazo se tendrá en cuenta cuando el año se cumpla ya en 2015.

4. Reducción por irregularidad

- ✓ La corrección por irregularidad de todo tipo de rendimientos se realizará con un porcentaje de reducción de los rendimientos del 30%, en lugar del 40% que se aplica con la norma vigente.
- ✓ La base de los rendimientos sobre los que se aplica la irregularidad será, como máximo, de 300.000 euros, luego la máxima reducción podrá ser de 90.000 euros. Con la norma vigente solo se limitaba la reducción de rendimientos del trabajo.
- ✓ Para aplicar la reducción, los rendimientos han de imputarse a un solo período impositivo cuando, hasta ahora, era posible cobrarlos de forma fraccionada, siempre que el número de años de generación dividido entre el número de los períodos de fraccionamiento sea mayor que 2.
- ✓ Los rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años (no es el caso de los obtenidos de forma notoriamente irregular) no se podrán reducir si el contribuyente hubiera obtenido rendimientos con esta generación y los hubiera reducido en los cinco períodos impositivos anteriores.
- ✓ Desaparece el límite especial de la base para aplicar la reducción en el caso de opciones sobre acciones.
- ✓ Por norma transitoria se sigue sin aplicar el límite especial establecido, para indemnizaciones por extinción de relaciones laborales y mercantiles, para las producidas antes de 01-01-13.
- ✓ En el caso de extinciones de relaciones anteriores a 20-06-14, podrán aplicar la reducción por irregularidad (al exceso sobre la indemnización exenta) si se cobra de manera fraccionada, siempre que se cumpla con la regla del cociente mayor de 2 que hemos visto. Igualmente, los rendimientos irregulares distintos a las indemnizaciones mencionadas percibidos de manera fraccionada a partir de 01-01-15 pueden seguir aplicando la reducción si cumplen el requisito del cociente.
- ✓ Cuando se ejerciten opciones de compra de acciones por los trabajadores, concedidas antes de 01-01-15, después de dicha fecha, siempre que hubieran transcurrido más de 2 años y no se concedieron anualmente, podrán aplicar la deducción por irregularidad aunque el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, si bien aplicando el límite especial para las opciones sobre acciones en función del salario medio de los declarantes de renta que está vigente ahora.

5. Rendimientos del trabajo

Gastos deducibles

La reducción de los rendimientos del trabajo se suprime con carácter general, pero se establece un importe de 2.000 euros de gastos sin justificación (otros 2.000 más si son trabajadores con movilidad geográfica), sin que por este concepto pueda llegarse a un rendimiento neto negativo. Las personas discapacitadas que sean trabajadores activos podrán deducir 3.500 euros, y 7.750 euros si además

necesitan ayuda de terceras personas, tienen movilidad reducida o el grado de discapacidad supera el 65%. Desaparece la reducción para los trabajadores activos mayores de 65 años.

Reducción

Solo podrán aplicarla los contribuyentes con rendimientos netos inferiores a 14.450 euros y será de 3.700 euros para los que tengan rendimientos netos de hasta 11.250 euros, siendo decreciente hasta los rendimientos de 14.450 euros.

Rendimientos de trabajo en especie que no tributan

Si se aprueba el Anteproyecto en los términos actuales, dejarán de estar exentos los rendimientos del trabajo en especie que consisten en la entrega gratuita de acciones de la empresa a los trabajadores.

Valoración de la cesión de vivienda propiedad del pagador

Como con la norma vigente, la valoración será, en general del 10% del valor catastral, y se aplicará el 5% cuando el valor haya sido revisado y haya entrado en vigor el nuevo valor en el período impositivo o en los 10 anteriores (ahora es cuando se revisó a partir de 01-01-94).

Valoración de la cesión de uso de vehículos

Cuando la empresa ceda el uso del vehículo al trabajador, se seguirá valorando igual que con la norma actual, pero si se cede un vehículo considerado eficiente energéticamente, dicha valoración se podrá reducir hasta en un 30%, según los términos que se concreten en desarrollo reglamentario. Si se aplicara la norma de valoración prevista para empresas dedicadas al automóvil, también se podrá producir la reducción anterior.

6. Rendimientos del capital inmobiliario e imputación de rentas inmobiliarias

Rendimiento neto de arrendamiento de viviendas

El porcentaje general de reducción del rendimiento neto se rebaja del 60 al 50%, suprimiéndose la reducción del 100% aplicable al alquiler de vivienda a jóvenes. Además, desaparece el régimen transitorio del alquiler de vivienda a jóvenes. Por lo tanto, un propietario de vivienda, con un inquilino menor de 35 años antes de 2011 y que a pesar de ser ya mayor de 30 venía reduciéndose al 100%, tras la reforma tendrá que aplicar la reducción del 50% como cualquier otro.

Imputación de rentas inmobiliarias

Hasta ahora se venía imputando la renta al 2% en general y al 1,1% si el valor catastral del inmueble había sido revisado y entrado en vigor el nuevo con posterioridad al 01-01-94. Desde 2015, este porcentaje del 1,1% se aplicará si ha entrado en vigor el revisado en el propio ejercicio de declaración o en los 10 anteriores.

7. Rendimientos del capital mobiliario

Distribución de la prima de emisión de acciones

Si se distribuye la prima de emisión en una sociedad cotizada, todo sigue como en la norma vigente, el importe recibido minora el valor de la cartera hasta su anulación y el exceso tributa como rendimiento del capital mobiliario. A partir de 01-01-15, si se distribuye la prima de una entidad que no cotiza, el socio tendrá que tributar por el importe que perciba o por el valor de mercado del bien o derecho recibido con el límite del incremento proporcional de los fondos propios de la entidad entre el último ejercicio cerrado antes de la distribución y su valor de adquisición. Si se percibiera más, el resto minorará el valor de las acciones.

Planes de ahorro a largo plazo

- ✓ Son contratos entre el contribuyente con una entidad aseguradora, Seguros Individuales de Ahorro a Largo Plazo (SIALP), o con una entidad de crédito, Cuentas Individuales de Ahorro a Largo Plazo (CIALP), en los que el contribuyente aporta un máximo anual de 5.000 euros, solo puede rescatar en forma de capital y se le garantiza recuperar, como mínimo el 85% de las aportaciones.
- ✓ El beneficio de estos productos de ahorros, si el importe se recupera transcurridos un mínimo de 5 años desde la primera aportación, es la exención de los rendimientos que se hayan producido.
- ✓ Con norma reglamentaria se desarrollará la forma de movilización entre SIALP o entre CIALP.
- ✓ La entidad aseguradora o de crédito deberá retener al tipo establecido para los rendimientos del capital mobiliario si se incumple el plazo de recuperación de los fondos.

Planes Individuales de Ahorro Sistemático

Aunque en el Anteproyecto no se contempla, se anuncia que en el proyecto se va a establecer una disminución del plazo de mantenimiento (desde la primera aportación hasta la constitución de la renta vitalicia) de 10 a 5 años para que se tenga derecho a la exención.

Compensación de rendimientos del capital mobiliario

Desaparecen ya para 2015 las compensaciones que podían aplicar los perceptores de rendimientos del capital mobiliario por cesión de capitales a terceros y de productos de seguro contratados antes del 20-01-06 si tenían que tributar más con la ley 35/2006 que con la anterior.

Otras modificaciones

- ✓ Se afina la cuantificación del rendimiento percibido de en productos de seguro cuando el contrato combina contingencias de supervivencia con fallecimiento o incapacidad
- ✓ Se aclara que en el caso de donación de activos representativos de deuda, el donante no pueda computarse el rendimiento del capital mobiliario negativo
- ✓ Las rentas percibidas por el acreedor hipotecario, cuando se produce la incapacidad del asegurado propietario de la vivienda, para amortizar el préstamo, tendrán el mismo tratamiento que si el beneficiario hubiera sido el mismo contribuyente, esto es, rendimientos del capital mobiliario. Hasta ahora la Dirección General de Tributos interpretaba que constituía una ganancia patrimonial para la persona física

8. Rendimientos de actividades económicas

Definición de rendimientos íntegros de actividades económicas

- ✓ Para intentar dar seguridad en la calificación de los rendimientos obtenidos por los socios procedentes de la entidad en la que participan, que tantos problemas ha causado desde hace algunos años, en el caso de socios de entidades que realicen actividades profesionales, los rendimientos se calificarán como procedentes de una actividad profesional si el socio está incluido en el régimen especial de trabajadores autónomos.
- ✓ Para que el arrendamiento de inmuebles se considere actividad económica, se exigirá, como ahora, que para la ordenación de medios se utilice una persona con contrato laboral y a jornada completa, suprimiéndose el requisito del local. Sin embargo, sigue sin aclararse si se trata de un requisito necesario y suficiente o solo necesario pero no suficiente.

Estimación Directa

- ✓ Ya se determinen los rendimientos en el régimen normal o en la modalidad simplificada, a estos empresarios o profesionales les son de aplicación las modificaciones que se producen en el Impuesto sobre Sociedades como la limitación de la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes al 1% del importe neto de la cifra de negocios, la no deducibilidad del deterioro de determinados activos afectos como inmuebles, intangibles o inversiones inmobiliarias o, en el caso de la estimación directa normal, las nuevas tablas de amortización
- ✓ En el régimen de estimación directa simplificada, por una lado, se reduce la magnitud de corte, que es el importe neto de la cifra de negocios de todas las actividades, en el año anterior, que pasa de 600.000 a 500.000 euros. Por otro, el importe máximo de los gastos deducibles que incluya los de difícil justificación se limita a un máximo de 2.000 euros

Estimación objetiva (modificaciones aplicables a partir de 2016, no en 2015)

- ✓ Magnitudes generales de corte:

  - No podrán aplicar este método cuando el volumen de rendimientos íntegros del año anterior (en 2016 tomaremos los de 2015) sume (excepto agrícolas, ganaderas y forestales), para el conjunto de actividades económicas, más de 150.000 euros (ahora 450.000), computándose todas las operaciones, tengan o no que emitir factura. Además, también se expulsa del régimen al empresario que supere el año anterior los 75.000 euros de rendimientos íntegros por operaciones realizadas a empresarios y profesionales en las que esté obligado a emitir factura.
  - En el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales el importe de ingresos será de 200.000 euros (ahora 300.000).
  - El volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior no supere 150.000 euros (300.000 ahora).

- ✓ Actividades que no podrán aplicar el régimen: se prevé que en 2016 la Orden Ministerial que desarrolle el método ya no incluya a las actividades de las divisiones 3, 4 y 5 de las tarifas del IAE a las que se le retienen los ingresos (fabricación, producción y construcción).
- ✓ Magnitudes específicas de corte: la Orden Ministerial para 2016 las reducirá.

Reducciones

- ✓ Se adapta la cuantificación del rendimiento neto de los autónomos dependientes a los cambios producidos en los rendimientos del trabajo en cuanto a la sustitución de la reducción por 2.000 euros de gastos y a la aplicación de la reducción solo para rendimientos netos inferiores a 14.450 euros.
- ✓ A estos autónomos se les permite la aplicación de lo anterior aunque perciban en el ejercicio prestaciones por desempleo si no superan 4.000 euros, aunque no podrán ejercer actividad económica a través de una entidad en régimen de atribución.
- ✓ Los empresarios y profesionales con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad económica, que no puedan aplicar los gastos y la reducción de los autónomos dependientes, por no cumplir los requisitos para ello, se les permite aplicar una reducción de 1.620 euros, decreciendo entre 8.000 y 12.000 euros.

9. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Ganancias que no tributan

- ✓ Se aclara que no se tributará en la extinción del régimen matrimonial tampoco cuando se producen compensaciones entre cónyuges por imposición legal o judicial y que, naturalmente, el cónyuge que paga no puede reducir su base por esa compensación.
- ✓ Dación en pago (por el Real Decreto-ley 8/2014 con efectos desde 01-01-14): se declaran exentas las ganancias que se pongan de manifiesto cuando se produzca la dación en pago (también ejecuciones hipotecarias o notariales) de la vivienda habitual del deudor o de su garante para cancelar deudas

garantizadas con hipoteca sobre la misma, siempre que el crédito haya sido concedido por entidad bancaria o similar, si el propietario no tiene bienes o derechos suficientes para pagar. Hasta ahora solo se eximía de tributación en caso de dación en pago por contribuyentes que se encuentren en el nivel de exclusión social.

- ✓ Si bien en el Anteproyecto no se recoge nada al respecto, se anuncia que el proyecto de ley establecerá la exención de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en la transmisión de bienes o derecho de personas mayores de 65 años si con el producto se constituye una renta vitalicia.

Reducción de capital con devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos

Hasta ahora, en todo caso, reducía el valor de adquisición de la cartera y solo el exceso tributaba como rendimiento del capital mobiliario. Con la reforma, si se trata de reducción de capital en una entidad que no cotiza, al igual que lo que se prevé para la prima de emisión, el importe recibido tributa como rendimiento del capital mobiliario, con el límite del incremento proporcional de los fondos propios entre el último ejercicio cerrado antes de la reducción y el valor de adquisición. El exceso reducirá el valor de adquisición de las participaciones.

Transmisión de derechos de suscripción de acciones cotizadas

Hasta ahora, el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción de acciones que cotizan reduce el valor de adquisición de estos valores, mientras que si proceden de valores que no cotizan tributan como ganancia patrimonial.

Según la reforma proyectada, también la venta de derechos de suscripción de acciones cotizadas tributará como ganancia patrimonial.

Cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial

- ✓ Se suprimen los coeficientes de abatimiento que reducen, desde la fecha de adquisición hasta el 20-01-2006, las ganancias patrimoniales de todo tipo de bienes y derechos adquiridos antes de 31-12-94.
- ✓ Se suprimen los coeficientes de corrección monetaria que incrementan el valor de adquisición de los inmuebles, según la fecha en que se adquirieron, y que aprueba la Ley de Presupuestos de cada ejercicio.
- ✓ Para la transmisión de licencias del taxi, que hasta ahora tenían una norma especial por la que se reducía la ganancia obtenida en la misma siempre que la transmisión se efectuase por determinados motivos o a familiares, a partir de 1 de enero de 2015 esa reducción ya solo se aplicará a la parte proporcional de la ganancia patrimonial producida desde la adquisición hasta el 31-12-2014, tributando por el resto

10. Integración y compensación de rentas

Renta del ahorro

Formarán parte de la renta del ahorro, como ahora, por un lado, los rendimientos típicos del capital mobiliario (con excepción de los procedentes del arrendamientos de negocios, minas, propiedad intelectual, etc.) y, por otro lado, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en transmisiones.

Por lo tanto, desaparecerá la distinción entre ganancias generadas hasta en un año y en más.

Compensación dentro de la base del ahorro

- ✓ Si de la suma de rendimientos positivos y negativos resulta un saldo negativo, podrá compensarse en el año con el positivo de compensar ganancias y pérdidas patrimoniales, con el máximo del 25% de este último.

- ✓ Si de la suma de ganancias y pérdidas patrimoniales resulta un saldo negativo, podrá compensarse con el saldo positivo de los rendimientos del capital mobiliario, con el límite del 25% de este último.
- ✓ En ambos casos, el exceso de dicho límite que quede pendiente, podrá compensarse en los 4 ejercicios siguientes de la misma manera.
- ✓ Durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017 esta compensación entre los dos grupos de rentas de la base del ahorro estará limitada, en lugar de al porcentaje mencionado del 25%, al 10, 15 y 20% respectivamente.
- ✓ Los saldos negativos restantes después de compensar rendimientos del capital mobiliario positivos y negativos y los negativos resultantes de compensar ganancias y pérdidas patrimoniales que van a la renta del ahorro de los años 2011 a 2014, pendientes de compensación el 01-01-15, siguen compensándose con la norma vigente en 2014 (sin comunicación entre ambos compartimentos).
- ✓ Las pérdidas derivadas de transmisiones y generadas en menos de un año, en 2011 y 2012, que estaban pendientes de compensación a 01-01-13 y aún no se hayan compensado, podrán compensarse con el saldo positivo de ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de 2015 y siguientes.
- ✓ Las pérdidas derivadas de transmisiones con más de un año de generación, pendientes a 31-12-14, podrán compensarse con las de esta naturaleza de los años siguientes, independientemente del plazo de generación.
- ✓ Las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones patrimoniales, con generación de hasta un año, de 2013 y 2014, que queden pendientes a 01-01-15, se pueden compensar con ganancias derivadas de transmisiones generadas en 2015 y siguientes.

Compensación dentro de la base general

- ✓ El saldo negativo de integrar ganancias y pérdidas que no derivan de transmisiones puede restarse del saldo positivo de los rendimientos que van a la base general con un máximo del 25% de estos (ahora solo un 10%).
- ✓ Las pérdidas patrimoniales que no proceden de transmisiones de 2011 y 2012, pendientes de compensación a 31-12-13, se siguen compensando como antes, con ganancias que no provengan de transmisiones y, lo que no se pueda, con rendimientos de la base general, pero con el límite del 25% de estos (ahora solo el 10%).
- ✓ Norma especial para participaciones preferentes, deuda subordinada y valores recibidos por operaciones de recompra o canje de los anteriores (por el Real Decreto-ley 8/2014):

    - Los rendimientos del capital mobiliario negativos generados antes de 01-01-15 por el canje o conversión de preferentes o deuda subordinada, se podrán compensar con el saldo positivo resultante de compensar entre sí ganancias y pérdidas patrimoniales provenientes de transmisiones. Asimismo, el saldo negativo resultante de compensar pérdidas con ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones que provengan de esos productos financieros o de los recibidos por su canje, podrán compensarse con rendimientos positivos de rendimientos del capital mobiliario. El saldo negativo resultante en ambos supuestos podrá trasladarse a los 4 ejercicios siguientes.
    - Si de 2010, 2011, 2012 y 2013 se arrastran saldos negativos provenientes de esos productos financieros o de los valores por los que se canjearon, que se encuentren pendientes de compensar a 01-01-14, se podrán compensar en los mismos términos: rendimientos negativos con saldo de ganancias de transmisiones, y saldo de pérdidas de estos productos con rendimientos positivos del capital mobiliario (siempre que no se haya pasado el plazo de 4 años).
    - En 2014, si después de la compensación de los párrafos anteriores aún quedase saldo negativo, también podrá compensarse con el saldo positivo de ganancias patrimoniales de la renta general, hasta el límite del mismo que corresponda con ganancias que procedan de transmisiones (las generadas hasta en un año).

11. Reducciones de la base imponible

- ✓ A partir de 01-01-15 ya no se puede reducir la imponible por las cuotas pagadas a partidos políticos, pasando es te beneficio fiscal a ser una deducción en cuota por donativos.
- ✓ Primas pagadas a seguros privados de dependencia del contribuyente o de sus familiares: se reduce el límite de las aportaciones máximas por contribuyente de 10.000 a 8.000 euros.
- ✓ Aportaciones a sistemas de previsión social (planes de pensiones, de previsión asegurados, etc.):

  - Se incrementa la aportación a los sistemas de previsión social del cónyuge, que obtenga rendimientos del trabajo o de actividades económicas inferiores a 8.000 euros, de 2.000 a 2.500 euros.
  - En las aportaciones a los sistemas de previsión social del propio contribuyente se suprimen las diferencias por edad del contribuyente, el límite relativo sobre suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades se fija en el 30% y el absoluto se rebaja a 8.000 euros anuales.

12. Mínimos personales y familiares

Se incrementan los mínimos personales y familiares, si bien el efecto se ve atenuado al llevarlos a una tarifa más reducida, siendo este efecto más acusado en 2016 que en 2015, por ser la tarifa inferior en este año. En general, el importe de los mínimos que ahora inciden como una deducción en cuota del 24,75% de su importe, en 2015 lo harán como una deducción del 20% y en 2016 del 19% de los mismos, aunque esto puede variar por las tarifas de cada Comunidad Autónoma y por los Mínimos que, en su caso, regule cada una de ellas.

Resumimos en el siguiente cuadro los vigentes en 2014 y los de 2015 y siguientes:

	2014	**2015**
Mínimo personal	5.151	5.550
> 65 años o ascendiente > 75 años/discapacitado	918	1.150
> 75 años o ascendiente > 75 años	2.040	2.550
Primer hijo	1.836	2.400
Segundo hijo	2.040	2.700
Tercer hijo	3.672	4.000
Cuarto hijo y siguientes	4.182	4.500
Por cada hijo < 3 años	2.244	2.800
Descendiente fallecido	1.836	2.400
Discapacidad < 65%	2.316	3.000
Discapacidad < 65% y movilidad reducida	4.632	6.000
Discapacidad > 65%	9.354	12.000
Incremento por anualidades por alimentos	1.600	1.980

13. Anualidades por alimentos a los hijos

Cuando se satisfagan estas a hijos que no den derecho al cómputo del mínimo por descendientes, por decisión judicial, se sigue llevando a las tarifas ese importe por separado del resto de rentas y se incrementa la minoración por los mínimos personales y familiares pasando el importe de la misma de los 1.600 euros actuales a 1.980.

14. Tarifas

Sobre base liquidable general

La tarifa que aquí reflejamos es la que resultaría si la Comunidad Autónoma establece una igual a la Estatal, que coincide con la que se aplicará, en general, para calcular las retenciones sobre los rendimientos netos del trabajo:

Tarifa para 2015:

Base para calcular el tipo de retención - Hasta euros	Cuota de retención - Euros	Resto base para calcular el tipo de retención - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	20,00
12.450,00	2.490,00	7.750,00	25,00
20.200,00	4.427,50	13.800,00	31,00
34.000,00	8.705,50	26.0000,00	39,00
60.000,00	18.845,50	En adelante	47,00

Tarifa para 2016:

Base para calcular el tipo de retención - Hasta euros	**Cuota de retención - Euros**	**Resto base para calcular el tipo de retención - Hasta euros**	**Tipo aplicable - Porcentaje**
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	En adelante	45,00

Sobre base liquidable del ahorro

Tarifa para 2015:

Base liquidable del ahorro — Hasta euros	**Cuota íntegra — Euros**	**Resto base liquidable del ahorro — Hasta euros**	**Tipo aplicable — Porcentaje**
0	0	6.000	20
6.000,00	1.200	44.000	22
50.000,00	10.880	En adelante	24

Tarifa para 2016:

Parte la base liquidable — Hasta euros	Cuota íntegra — Euros	Resto base liquidable — Hasta euros	Tipo aplicable — Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

15. Deducciones

- ✓ Deducciones por cuenta ahorro-empresa y por alquiler: se suprimen. No obstante, los inquilinos con contrato de arrendamiento anterior a 01-01-15 que hubieran satisfecho cantidades por alquiler con anterioridad a dicha fecha y hubieran tendido derecho a aplicarla, podrán seguir haciéndolo en las condiciones establecidas en la norma actual.
- ✓ Deducción por inversión de beneficios: se mantiene para empresarios de reducida dimensión (en Sociedades se suprime), si bien los porcentajes del 10 y del 5% pasarán a ser de 5 y 2,5% respectivamente.
- ✓ Deducciones por donativos:

    - Se añade la deducción del 20% de aportaciones a partidos políticos, con una base máxima de 600 euros anuales.
    - Se suprime la deducción del 10% de las cantidades donadas a fundaciones y asociaciones que no tributan por el régimen especial de la Ley 49/2002.
    - Se incrementan los porcentajes de deducción a instituciones beneficiarias del mecenazgo premiando las deducciones pequeñas y recurrentes, incrementado, cuando menos, el porcentaje de deducción del 25 al 27% en 2015 y al 30% en 2016, siendo estos porcentajes del 50 y 75% sobre los primeros 150 euros de donación en 2015 y 2016, respectivamente.

- ✓ Deducción de 400 euros: esta deducción que podían aplicar determinados contribuyentes con rentas bajas desaparece.
- ✓ Nuevos impuestos negativos: además de la deducción por maternidad, se establecen minoraciones a la cuota diferencial (se podrán cobrar sin haber tenido retenciones por ese importe e incluso de forma anticipada) por las siguientes circunstancias: tener un descendiente discapacitado con derecho a aplicar el mínimo por descendientes por él (1.200 euros/año), ascendiente discapacitado (1.200 euros) y por formar parte de una familia numerosa (1.200 euros en general, 2.400 euros si es de categoría especial).

16. Regímenes especiales

Transparencia fiscal internacional

El régimen sufre una profunda modificación. Entre las novedades se pueden destacar que habrán de imputar en su IRPF la renta positiva de la entidad no residente que se derive de cesión de bienes o derechos y de la prestación de servicios si no dispone de una organización de medios materiales y humanos, lo cual no se aplica si acredita que las operaciones se realizan con los medios existentes en una entidad no residente del mismo grupo o cuando esa operativa responda a motivos económicos válidos.

No se aplicará el régimen si la entidad es residente en otro Estado de la UE, siempre que se pueda acreditar la realización de actividades económicas y motivos económicos válidos.

Asimismo, se incorporan más bienes y derechos susceptibles de generar rentas pasivas (que se han de imputar): propiedad intelectual, industrial, bienes muebles, instrumentos financieros, etc.).

Régimen fiscal de impatriados

- ✓ Ámbito subjetivo de aplicación, se excluirá a los deportistas profesionales y se incluirán a los administradores de entidades con participación menor del 25%.
- ✓ Requisitos: deja de tener incidencia dónde se realizan los trabajos y para quién, eliminándose la limitación de 600.000 euros de retribuciones previsibles en cada período impositivo.

- ✓ Tributación: todos los rendimientos del trabajo se entienden obtenidos en territorio español. Los rendimientos del ahorro tributan a una tarifa como la que hemos visto para el resto de contribuyentes, y el resto de rentas acumuladas a una tarifa del 24% hasta 600.000 euros y del 45% de ahí en adelante (en 2015 esos tipos serán del 24 y 47% respectivamente).
- ✓ Las retenciones de los rendimientos del trabajo se practicarán al 24% hasta 600.000 euros, y al 45% para el exceso sobre dicha cifra (47% en 2015).
- ✓ Se regula un régimen transitorio por el que los contribuyentes desplazados antes de 01-01-15 podrán optar por el régimen vigente antes de dicha fecha, aplicando los tipos del IRNR vigentes a 31-12-14, siendo necesario para ello que ejerciten la opción en la declaración correspondiente a 2015. En consecuencia, los deportistas profesionales desplazados antes 01-01-15 pueden seguir aplicando el régimen.

Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

- ✓ Ámbito subjetivo: contribuyentes que dejen de serlo por cambio de residencia, cuando hubieran sido contribuyentes por lo menos en 5 de los 10 años anteriores al que deba declararse por este impuesto, si el valor de mercado de las acciones o participaciones titularidad del contribuyente excede de 4.000.000 de euros o, en caso de no llegar a esa cifra, el valor de las acciones o participaciones en las que tenga un porcentaje superior al 25% sume más de 1.000.000 de euros (si entra en la el régimen por estas últimas, solo debe tributar por la ganancia de estas).
- ✓ Ganancia patrimonial imputable: la diferencia positiva entre el valor de mercado de los valores, en la fecha de devengo del último período que deba tributar por el IRPF, y su valor de adquisición. Si las acciones o participaciones cotizan, se tomará como valor de mercado el de cotización y, si no cotizan, el mayor del patrimonio neto que les corresponda en el último ejercicio cerrado antes de devengo del impuesto, y el que resulte de capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los 3 últimos ejercicios cerrados. Si se trata de acciones o participaciones en IIC, se valoran por el valor liquidativo.
- ✓ Se puede solicitar aplazamiento en caso de desplazamiento laboral, por un máximo de 5 años.
- ✓ En caso de que un desplazado vuelva a ser residente y no haya vendido todo o parte de los valores, podrá solicitar devolución de ingresos indebidos.
- ✓ Si el traslado se produce a otro Estado de la UE o del Espacio Económico Europeo con el que exista efectivo intercambio de información, podrá optar por tributar solo cuando transmita las participaciones o pierda la condición de residente en ese Estado. Para ello debe comunicar dicha opción, la ganancia, el nuevo domicilio, los cambios de domicilio subsiguientes y, si esto no se produce, habrá de tributar.

Régimen de atribución de rentas

- ✓ Como en 2016 las sociedades civiles que tengan objeto mercantil, que vienen tributando en régimen de atribución, pasarán a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, a los socios de las mismas se les da la opción de disolverse, si adoptan el acuerdo en los primeros 6 meses de 2016, con un régimen especial de diferimiento.
- ✓ Los socios de las entidades que a partir de 01-01-16 pasen a tributar por Sociedades, que tengan pendientes de aplicar saldos de deducciones por incentivos a la actividad económica, podrán seguir deduciéndolos en los mismos términos que venían haciéndolo.

17. Límite de la obligación de declarar

Se incrementa el límite cuando se obtienen rentas de más de un pagador, de 11.200 a 12.000 euros.

18. Retenciones

- ✓ La percepción anual de rendimientos del trabajo máxima sobre la que no existe obligación de retener será de 12.000 euros, en lugar de los 11.200 actuales.

- ✓ La escala aplicable es la que hemos reflejado en el apartado de tarifas.
- ✓ Se suprime el redondeo para calcular el tipo de retención.
- ✓ El rendimiento neto de las retribuciones a administradores y miembros de Consejos de Administración será del 37% en 2015 y del 35% en 2016. Si los rendimientos proceden de entidades con importe neto de la cifra de negocios menor de 100.000 euros, el porcentaje será del 20% en 2015 y del 19% en 2016.
- ✓ En rendimientos del capital mobiliario y en ganancias patrimoniales provenientes de la transmisión de participaciones en IIC (así como en arrendamiento de inmuebles) se aplicará el 20% en 2015 y el 19% en 2016.
- ✓ También a los importes percibidos por la transmisión de derechos de suscripción se les aplicará el 20% en 2015 y el 19% en 2016.
- ✓ El porcentaje de retención sobre rendimientos de actividades profesionales será del 20% en 2015 y del 19% en 2016. No obstante, dicho porcentaje será del 15% cuando se trate de actividades con un volumen de rendimientos íntegros inferior a 12.000 euros. Sin embargo, como el Real Decreto-ley 8/2014 recientemente publicado estableció un tipo del 15% para rendimientos de actividades económicas con un volumen de ingresos íntegros inferior a 15.000 euros, aplicable desde el 5 de julio pasado, es previsible que el Proyecto de ley incremente los ingresos para la aplicación de este tipo reducido de retención, como poco, hasta esos 15.000 euros.

Breves comentarios al Anteproyecto de ley del Impuesto sobre Sociedades

0. Introducción

De los Anteproyectos en que se concreta la reforma del sistema tributario, este es el único que es el germen de una ley enteramente nueva que vendrá a sustituir a la antigua ley 43/1995, cuyo Texto Refundido está vigente en la actualidad.

Los cambios en este tributo son importantes y, fundamentalmente, consisten en una rebaja de tipos y en medidas de ensanchamiento de base, recortando gastos deducibles y deducciones en cuota, separándose más la base imponible del resultado contable.

A continuación resumimos las principales novedades.

1. Concepto de actividad económica

En primer lugar, se incorpora a la ley el concepto de actividad económica, idéntico al del IRPF, también con la misma presunción que en ese impuesto para el arrendamiento de inmuebles (será necesario que se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa).

Además, se precisa que a los efectos de considerar si existe actividad económica se se debe de tener en cuenta a todas las sociedades del grupo, entendiendo por tal el del artículo 42 del Código de Comercio (CdC). Por lo tanto, se viene a poner en la ley el criterio de la Dirección General de Tributos, que el TEAC no consideró adecuado a la norma vigente, de que basta que una sociedad del grupo tenga la persona empleada para que en otra sociedad del mismo pueda entenderse que se realiza el arrendamiento de inmuebles como actividad económica.

2. Sujeto pasivo versus contribuyente

Se abandona la denominación de sujetos pasivos para las entidades que tributan por este impuesto, pasando a denominarse contribuyentes.

3. Entidades en régimen de atribución de rentas

Las sociedades civiles con objeto mercantil pasarán en 2016 a tributar por este impuesto. Si los socios son personas físicas, pueden acogerse, tomando el acuerdo de disolución con liquidación, al régimen especial de diferimiento impositivo previsto en el Anteproyecto de ley de modificación del Impuesto sobre la Renta.

4. Exenciones

Se reconoce en la ley del Impuesto la exención de determinadas Agencias Estatales, así como del Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

5. Imputación temporal

Operaciones a plazos

- ✓ A diferencia de la norma vigente, ya no se circunscribe la aplicación de esta regla especial de imputación a ventas y ejecuciones de obra, por lo que será aplicable a cualquier operación en que el devengo y el vencimiento del último o único plazo estén distanciados en más de 1 año.
- ✓ Se prevé para las operaciones a plazo realizadas en períodos iniciados antes de 01-01-15 que se integren conforme a la norma vigente en la actualidad.

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

En la actualidad, si al transmitir un elemento se ha producido una pérdida, la misma revierte si se adquiere dicho elemento en los 6 meses siguientes. Con la norma proyectada revertirá cualquiera que sea el plazo que medie entre transmisión y recompra.

Imputación de rentas negativas generadas en determinadas transmisiones

- ✓ En consonancia con las nuevas limitaciones a la deducción de los deterioros y tal como ocurre con la norma vigente en la transmisión de acciones, cuando se transmitan elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de renta fija, a entidades del grupo (artículo 42 CdC), si se producen pérdidas no se imputarán fiscalmente hasta que el elemento no salga del grupo, hasta que se transmita a terceros o porque la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.
- ✓ Cuando se trate de transmisión de acciones o participaciones, la regla ya era la misma, pero se proyecta que la pérdida, que se ha de imputar cuando sean transmitidas a un tercero, se rebaje en las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión, salvo que el contribuyente pruebe que esas rentas tributaron, como poco, a un tipo del 10%. Esto también se aplica a transmisiones de UTE's situadas en el extranjero.
- ✓ La misma previsión que la de las acciones se hace para la transmisión con pérdidas de establecimientos permanentes en el extranjero. Ya está vigente la regla de imputación de la pérdida y ahora se incorpora la minoración de la misma cuando el establecimiento se transmite fuera del grupo.
- ✓ Se limita la integración en base imponible, al 60% de la base imponible previa, para los deterioros de créditos por insolvencias y de las dotaciones a aportaciones de sistemas de previsión social y para prejubilaciones que, por no haber sido posible deducirlos, han generado activos por impuesto diferido.

6. Amortizaciones

- ✓ Se simplifica la tabla pasando de 646 elementos a 30 y se establece con carácter general libertad de amortización para bienes de escaso valor, de hasta 300 euros de valor unitario, con un máximo de 25.000 euros anuales. Desaparecerá la norma análoga que existe en la actualidad, para pymes, con valor unitario de 601 euros y máximo anual de 12.020 euros.
- ✓ Para los elementos con coeficiente de amortización distinto al que venían aplicando, en el período impositivo iniciado a partir de 01-01-15 y siguientes aplicarán la amortización resultante de dividir el neto fiscal existente al inicio de ese período entre los años de vida útil que le reste al elemento según las nuevas tablas.
- ✓ Cuando una entidad viniera aplicando un método diferente al lineal y por la nueva tabla corresponda un plazo distinto de amortización, podrá optar por aplicar el método lineal en el plazo que le quede de vida útil a partir del primer período que se inicie a partir de 01-01-15.
- ✓ Estos cambios en los coeficientes de amortización se contabilizarán como un cambio en la estimación contable (implica información en memoria).

7. Deterioro

Se permitirá la deducción de deterioros que no son deducibles con la norma vigente

- ✓ De los créditos adeudados por entidades de derecho público si son objeto de procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía.
- ✓ De los créditos adeudados por vinculadas si están en fase de concurso y se ha abierto la fase de liquidación (ahora solo en caso de insolvencia judicialmente reconocida, lo cual en la práctica no se llegaba a producir casi nunca).

No se permitirá la deducción de pérdidas por deterioro que ahora son deducibles

Pérdidas por deterioro de los siguientes elementos: inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de renta fija. Como en otros deterioros limitados, serán deducibles cuando se produzca la baja del elemento.

8. Gastos no deducibles

Retribución de fondos propios

En cuanto a la no deducibilidad de estas retribuciones, se hace la precisión de atender a la naturaleza mercantil y no a la calificación contable de los instrumentos de patrimonio, de tal forma que, por ejemplo, no serán deducibles los pagos a acciones sin voto. Asimismo se niega la deducibilidad a la remuneración de préstamos participativos otorgados por entidades del mismo grupo del CdC.

Atenciones a clientes

Se pone un límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios (INCN) al importe que se puede deducir por este concepto.

Retribuciones a administradores

Parece que se intenta que se puedan deducir las retribuciones que perciban por funciones distintas de las correspondientes a su cargo, incluso (si bien esto no queda muy claro en la redacción) las percibidas por un cargo de alta dirección.

Gastos financieros

Se establecerá una nueva limitación (límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente) a la deducibilidad de los gastos que se producen cuando se adquieren participaciones en entidades y, después, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o es objeto de una operación de reestructuración (operaciones LBO). Esta medida se toma para que la actividad de la entidad adquirida no soporte el gasto financiero de su adquisición y afectará a operaciones de reestructuración realizadas a partir del 20-06-14.

Operaciones híbridas entre vinculadas

Se impide la deducción de gastos que en la vinculada no generen un ingreso que tribute, como poco, el 10%.

9. Transmisiones de inmuebles

Desparecen los coeficientes de corrección monetaria.

10. Operaciones vinculadas

Perímetro de vinculación

Cuando se trate de vinculación socio-sociedad, el porcentaje mínimo de participación ha de ser el 25%, en lugar del 5% como en la actualidad.

Documentación exigida

- ✓ La documentación obligatoria de las operaciones vinculadas será simplificada para entidades cuyo INCN sea inferior a 45 millones de euros.
- ✓ Aunque, como ahora, no será exigible la documentación a las operaciones entre empresas del grupo fiscal, sin embargo sí se exigirá en caso de UTE´s que opten por la exención de rentas de los establecimientos permanentes en el extranjero.
- ✓ Se siguen estableciendo una serie de operaciones que en todo caso habrá que documentar, tales como la transmisión de inmuebles, negocios, etc. Sin embargo, se exime de documentar dichas operaciones cuando el importe de la contraprestación de las mismas no supere 250.000 euros, para cada uno de esos conceptos, excepto en las operaciones vinculadas con personas físicas que apliquen módulos.

Métodos de valoración

- ✓ Se siguen mencionando los 5 métodos de valoración de la norma vigente, si bien no serán prevalentes los tres primeros (precio libre comparable, coste incrementado y precio de reventa), eligiéndose entre los cinco el más adecuado.
- ✓ Si no es posible aplicar los anteriores, se permite utilizar otros generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

Norma de seguridad para sociedades de profesionales

- ✓ Para aplicarla ya no será preciso que el rendimiento neto previo a la deducción de las retribuciones de socios sea positivo.
- ✓ El porcentaje que las retribuciones de los socios profesionales ha de representar sobre el resultado previo a la deducción de sus retribuciones baja del 85 al 75%.
- ✓ En cuanto al importe de las retribuciones de cada socio, se disminuye su relación con los salarios de los trabajadores que hagan funciones análogas a las suyas desde el doble a 1,5 veces.

Ajuste secundario

- ✓ Se suprime la presunción que se hacía de que cuando la relación era socio-sociedad, si la diferencia era a favor del socio se trataba de participación en beneficios y, si era a favor de la sociedad, de aportación a los fondos propios, estableciendo que la diferencia entre valores tendrá la naturaleza que corresponda a las rentas puestas de manifiesto.
- ✓ Se prevé que no se le dé ese tratamiento a las rentas puestas de manifiesto por la diferente valoración cuando las personas vinculadas se restituyan la diferencia.

Acuerdos previos de valoración

El acuerdo surtirá efectos no solo para operaciones posteriores, para el ejercicio en curso y el anterior, sino que podrá tener efectos para ejercicios anteriores no prescritos y sin liquidación firme.

Procedimiento

Desaparece del mismo la tasación pericial contradictoria.

Régimen sancionador

Por un lado, la falta de aportación o aportación no correcta de la documentación de estas operaciones se prevé que se sancione con 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, cuando antes estos importes de multa eran de 1.000 y 10.000 euros. Asimismo se limita el importe de la sanción no solo para empresas de reducida dimensión como en la actualidad.

Efectos de la valoración de las operaciones vinculadas

El valor de mercado en Sociedades, Renta y No Residentes, salvo disposición expresa en contrario, no producirá efectos en otros impuestos ni viceversa.

11. Corrección de la doble imposición interna e internacional

Exención de dividendos y participaciones en beneficios

- ✓ Se aplica el método de exención para dividendos y rentas tanto de fuente interna como internacional en términos similares a los regulados en la norma vigente para corregir la doble imposición internacional cuando se cumplan los siguientes requisitos:
  - El porcentaje, directo o indirecto, de participación sea, al menos, del 5% o cuando el valor de adquisición de la participación, directa o indirecta, supere los 50 millones.
  - Posesión, como ahora, de la participación por un año, que puede cumplirse después del reparto de los dividendos.
  - Si la entidad es no residente, el requisito de que la participada haya estado gravada con un impuesto extranjero análogo al de Sociedades, se completa con que el tipo de gravamen hay

sido, como poco, de un 10% en el ejercicio en el que se obtuvieron los beneficios. A la vez se suprime la presunción de tributación cuando existe convenio con ese país.

- Para el caso de que la participada obtenga dividendos o rentas derivadas de la participación en otras entidades, el contribuyente debe de tener una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos anteriores también. Y si solo se cumplen respecto a alguna entidad, solo se podrá aplicar la exención por la parte correspondiente a las participaciones en las que se cumplan.

✓ No se aplica la exención si la distribución de los dividendos genera un gasto deducible en la entidad que los paga.

✓ Si no se cumplen los requisitos para aplicar la exención, la residente tributará por ellos al tipo general y, si proceden de una no residente, podrá aplicar, si cumple los requisitos, la deducción por doble imposición internacional (el impuesto pagado en el extranjero).

✓ Los dividendos de participaciones adquiridas en períodos impositivos iniciados antes de 01-01-15, tendrán derecho a la exención si cumplen los requisitos para aplicarla, pero la parte que se corresponda con la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios de la participada en aquel momento no se considerarán renta y minoraran el valor de adquisición. El resto del dividendo sí quedará exento. Si prueba que, cuando adquirió la participación, un importe equivalente al dividendo tributó antes por los transmitentes, podrá deducir un 100% de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos, teniendo en cuenta que si hubieran aplicado deducción por reinversión la deducción será del 18% del importe del dividendo.

✓ Los dividendos procedentes de participaciones en empresas residentes, que hayan sido adquiridas en 2015 o en 2016, y cumplan los requisitos para aplicar la exención, en general estarán exentos, pero la parte que se corresponda con la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios de la participada en aquel momento no se considerarán renta pero minoraran el valor de adquisición en un 70% de dicho importe si la transmisión se realiza en un período iniciado en 2015 y en un 30% si se realiza en uno iniciado en 2016. El resto del dividendo sí quedará exento. Si prueba que, cuando adquirió la participación, un importe equivalente al dividendo tributó antes de 01-01-15 por los transmitentes, podrá deducir en 2015 un 70% (30% en 2016) de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos, teniendo en cuenta que si hubieran aplicado deducción por reinversión la deducción será del 18% del importe del dividendo.

<u>Exención de rentas obtenidas por transmisión de participaciones</u>

✓ También en este caso, si se cumplen los requisitos previstos para la exención de dividendos, se aplicará la exención, tanto para plusvalías generadas por participaciones en entidades nacionales como extranjeras, en términos parecidos a los regulados en la actualidad para corregir la doble imposición internacional en la transmisión de participaciones.

✓ Asimismo para estas rentas está prevista la exención parcial si se transmiten participaciones de una holding.

✓ Si anteriormente a la transmisión se hubiera efectuado alguna corrección del valor de la participación y se hubiera deducido fiscalmente, habrá de integrarse a efectos de calcular la exención.

✓ Cuando se transmitan participaciones en entidades residentes en 2015wq y en 2016, la exención será solo del 30 o del 60%, respectivamente sobre la parte de renta que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Sobre la parte de renta que se corresponda con beneficios generados durante la tenencia se aplicará la exención en su totalidad.

<u>No se aplicará la exención de dividendos ni de rentas obtenidas en la transmisión</u>

Como ahora, cuando la participada resida en paraíso fiscal, excepto que pertenezca a la UE y se acrediten motivos económicos válidos y actividad, no se podrá aplicar la exención. Se impide también cuando la entidad participada tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario e inmobiliario, suprimiéndose el requisito de que los resultados de la participada provengan de una actividad empresarial.

<u>Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el contribuyente</u>

Se articula como en la norma vigente, con la novedad de que se considera gasto deducible la parte del impuesto satisfecho en el extranjero que no pueda deducirse, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero. Además, se suprime el límite de 18 años para deducir las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota.

Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos

También se configura como la vigente, si bien se permite no solo cuando el porcentaje de participación es, como mínimo, del 5%, sino también cuando el valor de adquisición de la participación supera los 50 millones de euros. Asimismo, se suprime el límite temporal para la deducción de los importes no aplicados por insuficiencia de cuota.

12. Reducciones de la base imponible

Patent-box

Se regula en los mismos términos que en la norma vigente, con la única excepción de que no se estipula un porcentaje de rentas del 80% de los ingresos para los intangibles no activados.

Reserva de capitalización

- ✓ Ámbito subjetivo: pueden aplicarla las entidades que tributen al tipo general, al de empresas de nueva creación o al tipo de las entidades de crédito y de hidrocarburos, si cumplen lo siguiente:
  - Mantenimiento de fondos propios desde el cierre del período impositivo, durante 5 años, salvo pérdidas contables.
  - Dotación de reserva indisponible durante el plazo de mantenimiento.
- ✓ Minoración de la base imponible: el 10% del incremento de los fondos propios (del ejercicio anterior), con un máximo del 10% de la base imponible previa a esta reducción después de restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de BIN's (estos dos últimos limitados también al 60% de la base previa). Si se agotara la base, se podrá reducir en los 2 ejercicios siguientes. No obstante, se anuncia que en el proyecto de ley, para el cálculo de este límite, no se restará la compensación de las BIN´s.

13. Compensación de bases negativas

- ✓ Se perpetúa un límite a la compensación de las BIN's: el 60% de la base imponible previa a su compensación para todo tipo de empresas, excepto en los 3 primeros años con base positiva para la empresas de reciente creación (ahora, de forma transitoria, este límite es del 25 ó del 50% según el INCN de la entidad, siempre que supere los 60 o los 20 millones de euros, respectivamente). No obstante, en todo caso se podrán compensar BIN's hasta 1 millón de euros.
- ✓ Se suprime el límite de 18 años para compensar bases negativas, pudiéndose aplicar sin límite temporal las pérdidas pendientes al inicio de los ejercicios que comiencen a partir del 01-01-15.
- ✓ Se establecen limitaciones al aprovechamiento de las BIN's de sociedades adquiridas con esa finalidad.

14. Tipos de gravamen

- ✓ Tipo general: pasa del 30 al 28% en 2015 y al 25% en 2016.
- ✓ Las entidades de nueva creación que tributan con la norma vigente al 15% por los primeros 300.000 euros de base imponible y el resto al 20%, pasan a tributar al 15% por toda la base ya en 2015.
- ✓ Las entidades de crédito, que tributaban a tipo general, ahora pasarán al especial del 30% (28% en 2015), como las empresas de hidrocarburos.
- ✓ Las empresas de reducida dimensión que ahora tributan al 25% hasta 300.000 euros de base, y al 30% por el exceso, verán gravados sus beneficios al tipo general en 2016, si bien en 2015 tributarán al 25-28%.
- ✓ Las micropymes que mantienen plantilla media en 2014 con respecto a 2008 tributan al 20% por los primeros 300.000 euros de base y al 25 por el exceso. En 2015 pasarán a tributar al 25% por toda la base.

15. Deducciones por incentivos

- ✓ Deducción por I+D+i: la base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas, en lugar de hacerlo, como ahora, en el 65% de las subvenciones recibidas.
- ✓ Se suprimen las deducciones medioambientales, la deducción por inversión de beneficios regulada recientemente (si bien la deducción pendiente se aplicará según la norma en vigor), la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (que se seguirá rigiendo para inversiones en períodos iniciados antes de 01-01-15 por la norma en vigor) y la de fomento de las TIC's. No obstante, los importes pendientes de deducir por insuficiencia de cuota al comienzo del primer período impositivo iniciado a partir de 01-01-15, serán deducibles con los límites y requisitos de la normativa vigente, incluso incluyendo a efectos del citado límite a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Para el citado límite se tendrán en cuenta las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar de ejercicios iniciados antes de 01-01-15.
- ✓ En el caso de deducción por reinversión con operaciones a plazo, el porcentaje de deducción del 12 y del 17% será del 10 y 15% para rentas integradas en 2015 y del 7 y 12% para rentas integradas en períodos iniciados a partir de 01-01-16.
- ✓ Producciones cinematográficas:

    - Se mejora la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, estableciendo un porcentaje de deducción del 20% para el primer millón de euros de base y un 18% para el exceso (ahora 18%), limitando la cuantía de la deducción a 3 millones de euros, sin distinguir al productor del coproductor.
    - También se regula una deducción para producciones extranjeras que realicen gastos en territorio español, con un porcentaje del 15% de los mismos, sometidos a ciertos requisitos (como que los gastos mínimos sean de 1 millón de euros) y limitada a 2,5 millones de euros en cada producción. En este caso, como ocurre con la deducción por I+D, en caso de insuficiencia de cuota se podrá solicitar a la Administración el abono de la deducción.

16. Regímenes especiales

<u>Régimen de consolidación</u>

- ✓ Perímetro de consolidación: abarcará todas las sociedades españolas sobre las que se tenga una participación de, al menos, el 75% y los establecimientos permanentes en España de las entidades no residentes del grupo. Se exige que la dominante posea la mayoría de los derechos de voto en las entidades incluidas en el perímetro y se permite incluir en el grupo a entidades residentes dominadas indirectamente a través de no residentes.
- ✓ Se prevé que la integración de un grupo fiscal en otro no extinga aquel, para que la fiscalidad no condicione la reestructuración.
- ✓ Para no fragmentar los grupos de entidades bancarias, cuyas sociedades con esta actividad pasarán a tributar a un 30%, en lugar de al 35%, se permite, si optan a ello, formar parte del grupo a las sociedades que tributan a tipo general, tributando el grupo al 30%.
- ✓ Se introducen algunas modificaciones para determinar la base imponible.

<u>Régimen especial de reestructuración</u>

- ✓ Ya no se opta a su aplicación, sino que se aplica cuando se realizan las operaciones correspondientes, si bien se obliga a comunicar a la Administración la realización de las mismas.
- ✓ Como queda exenta la plusvalía en la transmisión de participaciones en el ámbito interno, desaparece la deducibilidad del fondo de comercio de fusión.
- ✓ Las bases negativas, cuando se transmite una rama de actividad, también se transmiten a la adquirente.
- ✓ La Administración tributaria tendrá la posibilidad de determinar que no se aplique parcialmente el régimen y de regularizar parcialmente por la ventaja fiscal obtenida.

<u>Transparencia Fiscal Internacional</u>

- ✓ Si bien se sigue configurando de forma similar a la vigente, si la participación es cuando menos del 50% conjuntamente con personas o entidades vinculadas, y la tributación es inferior al 75% del impuesto español, se tendrán que imputar al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la filial derivadas de la cesión o transmisión de bienes o derechos, o de la prestación de servicios, cuando no se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.
- ✓ No habrá que realizar la imputación si el contribuyente acredita que las operaciones se realizan con medios en otra entidad del grupo o si su operativa responde a motivos económicos válidos.
- ✓ Si se dispone de dichos medios, solo se imputarán rentas de determinadas fuentes, de forma parecida a lo que se hace en la actualidad.
- ✓ Se elimina el supuesto de no imputación si la suma de las rentas es inferior al 4% de los ingresos totales de la entidad no residente y la posibilidad de establecer el límite del 15% de la renta total de la no residente a nivel de grupo.

Empresas de reducida dimensión

- ✓ Se explicita que los incentivos del régimen no se aplican cuando la entidad tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- ✓ Se suprime la libertad de amortización para bienes de escaso valor, al establecerse con carácter general, si bien con otros límites.
- ✓ Desaparece la amortización acelerada para los bienes en los que se materializó la reinversión de beneficios extraordinarios. No obstante, si vinieran amortizándolos por el triple del coeficiente de tablas en ejercicios iniciados antes de 01-01-15, conforme a lo previsto por la norma vigente, podrán seguir haciéndolo.
- ✓ Nueva Reserva de Nivelación:

    - Ámbito subjetivo: podrán aplicar el incentivo fiscal las entidades que cumpliendo las condiciones de INCN para aplicar este régimen especial tributen a tipo general.
    - Pueden minorar la base imponible positiva en un máximo del 10% de su importe con un máximo de un millón de euros en el año. Por dicho importe se deberá dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se minora la base y, si no existen beneficios suficientes, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible.
    - Funcionamiento: si el contribuyente tiene una base negativa en los cinco ejercicios siguientes, se reduce la misma en el importe de la minoración aplicada por esta reserva y, en caso contrario, las cantidades minoradas se suman a la base positiva del quinto año, actuando en este caso como un simple diferimiento.
    - Las cantidades aplicadas a la dotación de esta reserva no son válidas a efectos de la de capitalización ni para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias.

Régimen de tenencia de valores extranjeros

- ✓ Se eleva a 50 millones de euros el importe mínimo de la inversión necesario para poder aplicar el régimen cuando no se posee el 5% de participación en una entidad (ahora 6 millones).
- ✓ Los dividendos percibidos de estas entidades por las personas físicas residentes en nuestro país pasarán a tributar en la base del ahorro, en lugar de hacerlo en la base general como con la norma vigente.

SOCIMI's (con efectos a partir de 01-01-14)

- ✓ No habrá que retener sobre los dividendos que paguen estas entidades cuando la perceptora también tribute por este régimen especial.
- ✓ Únicamente no será aplicable la exención en el IRNR de las rentas derivadas de la transmisión de valores de estas entidades cuando el socio no residente, sin establecimiento permanente, tenga una participación del 5% o superior.

Régimen especial del mecenazgo

- ✓ Se derogan los incentivos fiscales para los acontecimientos de excepcional interés público, salvo los que ya se habían aprobado antes del 20-06-14.

- ✓ Se incrementan los porcentajes de deducción por donativos de las personas jurídicas y en especial de las donaciones fidelizadas.

17. Medidas transitorias que se venían aplicando y seguirán en 2015

- ✓ Limitaciones a la aplicación del régimen de libertad de amortización para elementos adquiridos antes de 31-03-12 para empresas con INCN mayor de 20 millones de euros
- ✓ Limitación a la compensación de bases imponibles negativas del 25 y 50% de la base imponible previa a la compensación también para entidades con INCN de más de 20 y de más de 60 millones de euros, respectivamente.
- ✓ Las normas especiales para el cálculo de los pagos fraccionados en empresas con INCN de más de 20 millones de euros.
- ✓ Las limitaciones a la amortización fiscal del fondo de comercio que seguirán siendo del 1% para el adquirido a terceros, el financiero (desaparece de la norma aunque se mantiene para inversiones anteriores a 01-01-15) y el de fusión, siendo del 2% la limitación para el gasto fiscal por intangibles de vida útil indefinida.
- ✓ La regla especial por la que, transitoriamente, se pude aplicar el régimen de arrendamiento financiero aunque las cuotas de amortización del coste decrezcan por una refinanciación.

18. Declaración

- ✓ Se establece la obligación del contribuyente de tener a disposición de la Administración, cuando finalice el plazo de declaración, lo siguiente: diferencia individualizada de los valores contables y fiscales de los elementos patrimoniales; y los ajustes al resultado contable. Para el incumplimiento de esta obligación se establece una sanción de 1.000 euros por cada dato falso u omitido.
- ✓ Se elimina la excepción a la obligación de declarar que ahora está vigente para las entidades parcialmente exentas si se cumplen las condiciones que exige la norma.

19. Retenciones

El porcentaje general de retención será del 20% en 2015 y de 19% en 2016.

Breves comentarios al Anteproyecto que modifica el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales

1. Introducción

Dentro del marco de la reforma fiscal tributaria se ha dado a conocer el Anteproyecto de ley que modifica el Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA- y algunos Impuestos Especiales –IIEE-.

En materia de IVA, algunos de los cambios ya estaban anunciados, como la regla de localización de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la consideración de empresarios o profesionales, que pasan a tributar en destino a partir de 2015. Recordamos que ya se aplica esta norma cuando los destinatarios son empresarios o profesionales.

Otras novedades son fruto de la necesidad de adaptar la norma a varias sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como sucede con las modificaciones que se introducen en el régimen especial de las agencias de viajes. También se incluyen correcciones técnicas que aclaran o suprimen determinados límites o requisitos. Finalmente, se regulan otras medidas motivadas por la lucha contra el fraude fiscal, como es el establecimiento de nuevos supuestos en los que será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

Respecto a los Impuestos Especiales, las novedades vienen dadas por la aprobación de un nuevo régimen sancionador en el Impuesto sobre Hidrocarburos, y el Impuesto sobre la Electricidad deja de configurarse como un tributo sobre la fabricación, pasando a gravar el suministro de energía eléctrica para consumo o el consumo de los productores de la electricidad generada por ellos mismos.

2. Modificaciones tributarias

2.1 Impuesto sobre el Valor Añadido

Territorialidad

Pasan a ser considerados Estados miembros los Departamentos de ultramar, las Islas del Canal y las islas Aland, de la República Francesa, Reino Unido y de la República de Finlandia, respectivamente.

Las operaciones realizadas con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas con Chipre.

Operaciones no sujetas

- ✓ Transmisión de un patrimonio empresarial:
  - Para que quede no sujeta la transmisión de un patrimonio empresarial se va a exigir que exista una unidad económica autónoma en sede del transmitente, requisito que actualmente no se requiere.
  - No se aplicará la no sujeción cuando se cedan bienes o derechos que no constituyan una unidad económica, salvo que la cesión vaya acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que entonces sí se aplicará la no sujeción.
- ✓ Respecto de las operaciones realizadas por entes públicos sin contraprestación, o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, se señalan una serie de servicios que van a quedar no sujetos:
  - Los prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

- Los prestados por cualquiera de los entes, organismos o entidades del sector público, a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten el control de su gestión, o el derecho a nombrar a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección y vigilancia.

Concepto de entrega de bienes

Pasan a considerarse entregas de bienes los valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

Importaciones de bienes.

✓ No se considerarán operaciones asimiladas a las importaciones las salidas de las zonas francas, de depósitos francos u otros depósitos, ni el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales, de bienes cuyo destino sean la exportación o una entrega intracomunitaria.

✓ Se incorpora la posibilidad de que determinados operadores puedan diferir el ingreso del impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación, sin tener que hacer, por tanto, el pago previo en la Aduana.

Exenciones en operaciones interiores

✓ Ya no quedarán exentas las entregas de terrenos que se aporten inicialmente a las Juntas de compensación por los propietarios, ni las adjudicaciones que realice la Junta a aquéllos en proporción a sus aportaciones. La eliminación de esta exención se justifica para evitar el diferente tratamiento de las juntas fiduciarias y las no fiduciarias.

✓ Se suprime la exención de los servicios prestados por los fedatarios públicos en relación con las transacciones financieras. Es decir tributará, por ejemplo, el servicio prestado por un notario en la constitución de un préstamo.

✓ Se elimina el requisito, para las entidades sin ánimo de lucro, de que su objeto exclusivo sea de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, para tener derecho a la exención.

✓ Para aplicar la exención por las entregas de terrenos urbanizados, o en curso de urbanización, ya no será necesario que la entrega sea realizada por el promotor de la urbanización.

✓ Para renunciar a las exenciones inmobiliarias se exigirá que el sujeto pasivo tenga derecho a la deducción total, o parcial del impuesto soportado, al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido. Por ejemplo, se podrá renunciar cuando se adquiera un local para ser alquilado por un empresario que realiza operaciones exentas por dedicarse al alquiler de viviendas.

Lugar de realización del hecho imponible

✓ Se suprime el requisito de que el coste de la instalación exceda del 15% de la contraprestación por la adquisición de los bienes instalados para que las entregas, que hayan de ser objeto de instalación y montaje antes de su puesta a disposición en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), se entiendan localizadas en dicho territorio.

✓ Los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, se localizarán en el TAI cuando el destinatario no sea un empresario o profesional y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI. A estos servicios se les aplicará la regla especial de utilización y explotación efectiva cuando no se realicen en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectiva se realice en el TAI.

Componentes de la base imponible

- ✓ Aunque las subvenciones no vinculadas al precio seguirán sin incluirse en la base imponible, se aclara que sí formarán parte de ésta los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

- ✓ Cuando la contraprestación sea no dineraria, la base imponible será el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, sustituyéndose, de esta manera, la referencia al valor de mercado y aplicándose por defecto las reglas de los autoconsumos.

Modificación de la base imponible por créditos incobrables

- ✓ El acreedor podrá modificar la base imponible cuando el deudor entre en concurso en el plazo de 3 meses, contados a partir de la publicación del Auto de declaración de concurso en el Boletín Oficial del Estado (B.O.E.) (actualmente el plazo es de 1 mes).

- ✓ Los sujetos pasivos, con volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros, podrán modificar la base imponible una vez transcurrido el plazo de 6 meses desde que se produjo el devengo o, y esta es la novedad, podrán esperar al plazo general de 1 año.

- ✓ Los sujetos pasivos, acogidos al régimen especial del criterio de caja, podrán modificar la base imponible por sus créditos incobrables cuando se produzca el devengo a 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación. Así se evita el tener que esperar otros 6 meses, o 1 año, desde dicha fecha para modificar la base.

Tipos impositivos

- ✓ Pasan a tributar al tipo general del 21%, actualmente lo hacen al 10%, las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitualmente e idóneamente en su obtención y los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

- ✓ La norma crea un Anexo donde se recoge un listado de productos sanitarios que seguirán tributando al 10%.

Inversión del sujeto pasivo.

Se añaden nuevos supuestos a los que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo. En concreto a las entregas de plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; teléfonos móviles; consolas de videojuegos; y ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Deducciones de las cuotas soportadas

- ✓ Se regula la posibilidad de que los Entes públicos, que realizan operaciones sujetas y no sujetas, puedan deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable, como es el porcentaje que resulte de la siguiente fracción:

    - En el numerador el importe total, excluido el IVA, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas, y en el denominador el total de ingresos de su actividad.

    - No obstante, no serán deducibles, en ninguna proporción, las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las operaciones no sujetas.

- ✓ Las operaciones acogidas al régimen especial del grupo de entidades no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la prorrata común en caso de empresarios que realicen actividades en más de un sector diferenciado.

- ✓ La prorrata especial será de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles por aplicación de la regla de la prorrata general exceda en un 10% del que resultaría por aplicación de la regla de la prorrata especial (actualmente el porcentaje exigido es del 20%).

Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla

El régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla se amplía significativamente al excepcionar la exigencia del principio de reciprocidad en las adquisiciones e importaciones de los siguientes bienes y servicios:

- ✓ Plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del Impuesto para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean exportados con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.

- ✓ Hostelería, restauración y transportes vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto.

Regímenes especiales

- ✓ Régimen simplificado: no podrán acogerse a este régimen los sujetos pasivos cuyo volumen de rendimientos íntegros supere los 150.000 euros ó 200.000 euros, si se tratan de actividades agrícolas, forestales y ganaderas (actualmente los límites son de 450.000 y 300.000 euros, respectivamente). Las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, no podrán superar tampoco el importe de 150.000 euros (actualmente 300.000 euros).

- ✓ Régimen de la Agricultura, Ganadería y Pesca:

    - No se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras los propietarios de fincas que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas. Tampoco los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

    - Se rebaja el importe de los gastos para aplicar este régimen: cuando las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros (ahora 300.000 euros).

- ✓ Régimen especial de las agencias de viaje:

    - Los sujetos pasivos podrán optar por no aplicar este régimen cuando presten servicios a destinatarios con derecho a la deducción o devolución del IVA.

    - Se aplicará este régimen respecto de las operaciones de ventas al público efectuadas por agencias minoristas de viajes organizados por agencias mayoristas (actualmente estas operaciones no estaban amparadas por el régimen especial).

    - Se elimina la opción de que conste en la factura "cuotas de IVA incluidas en el precio".

    - Las agencias de viaje acogidas al régimen especial no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.

    - El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes y servicios que redunde directamente en beneficio del viajero, y se destinen a la realización de una operación al margen del régimen especial, nacerá en el momento en que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación.

- ✓ Régimen especial de Grupo de entidades:

- Para aplicar este régimen se exigirá la concurrencia de vínculos en los órdenes financiero, económico y de organización entre la entidad dominante y las dependientes. Además, la entidad dominante deberá tener el control efectivo de las participadas, con más del 50% de participación en el capital o en los derechos de voto (hasta ahora se exigía una participación directa o indirecta de al menos el 50% del capital de otra u otras entidades).

- Tendrán la consideración de dominantes las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales porque su actividad se limite a la mera posesión de las acciones o participaciones que ostenten en las entidades participadas.

✓ Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad:

- Podrán acogerse los empresarios o profesionales, no establecidos en la Comunidad, que presten sus servicios a destinatarios consumidores finales establecidos en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual.

- Cuando el empresario o profesional elija a España como Estado miembro de identificación, deberán cumplirse los siguientes requisitos formales:

  - Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones.

  - Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que se haya suministrado o no este tipo de servicios. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración.

  - Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde y dentro del plazo de presentación de la declaración.

  - Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.

  - Expedir y entregar factura cuando los destinatarios se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el TAI.

- Cuando el empresario o profesional elija otro Estado miembro de identificación distinto de España y las operaciones se localicen en España, el ingreso del Impuesto deberá efectuarse en el TAI. El empresario o profesional deberá cumplir con las mismas obligaciones formales del punto anterior.

- Aunque no se podrán deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a la prestación de estos servicios, sí se tendrá derecho a la devolución de las mismas. Cuando España sea el Estado miembro de consumo la devolución de las cuotas soportadas en el TAI se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la ley.

✓ Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.

- Podrán acogerse los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no establecidos en el Estado miembro de consumo, cuando presten sus servicios a consumidores finales establecidos en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.

- Cuando España es el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional deberán cumplirse los siguientes requisitos formales:

  - Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones.

- Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que se haya suministrado o no estos servicios de telecomunicaciones. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración.

- Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde dentro del plazo de presentación de la declaración.

- Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.

- En el caso de que el empresario o profesional considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente de todas las operaciones a que se refiere el régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

- Aunque no se pueden deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, los sujetos pasivos que realicen en el Estado miembro de consumo operaciones acogidas a este régimen especial y otras operaciones distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo.

- Se tendrá derecho a la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo. Los sujetos pasivos establecidos en el TAI solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la ley.

- Si España es el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas por los bienes y servicios que se entiendan realizadas en el TAI y se destinen a la prestación de estos servicios de telecomunicaciones, podrán deducirse a través de las declaraciones-liquidaciones conforme al régimen general del Impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial.

- Cuando España sea el Estado miembro de consumo la devolución de las cuotas soportadas en el TAI se regirá por el procedimiento previsto en el artículo 119 bis de la ley.

Infracciones y sanciones (se añaden nuevas infracciones tributarias):

✓ Cuando se entreguen inmuebles en ejecución de garantías y sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, se sancionará al destinatario, con una multa del 10% de la cuota devengada, cuando no comunique en plazo, o lo haga de manera incorrecta, que está actuando como empresario o profesional.

✓ En las ejecuciones de obra inmobiliaria en las que sea de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, se sancionará al destinatario, con una multa del 10% de la cuota devengada, cuando no comunique, o lo haga de manera incorrecta, que está actuando como empresario o profesional y que la operación se realiza en un marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

✓ Podrá sancionarse, con una multa pecuniaria proporcional del 10% de la cuota, a los importadores que puedan diferir el ingreso del impuesto al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación, cuando no consignen o, lo hagan incorrectamente, las cuotas tributarias en dicha declaración.

Régimen de depósito aduanero: los titulares de depósitos distintos del aduanero serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del Impuesto.

2.2 Impuestos Especiales

Impuesto sobre hidrocarburos (se añaden nuevas infracciones tributarias):

- ✓ Constituye infracción grave, sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 100%, con un mínimo de 1.200 euros, la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales sin acreditar el pago del impuesto devengado, la aplicación del régimen suspensivo o de un supuesto de exención.

- ✓ Constituye infracción grave, sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 100%, con un mínimo de 1.200 euros, la tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales sin acreditar el pago del impuesto devengado, la aplicación del régimen suspensivo o de un supuesto de exención.

- ✓ Constituye infracción leve, sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 10%, con un mínimo de 600 euros, la circulación de productos especiales de fabricación con fines comerciales el ámbito territorial interno cuando, con relación a los documentos de circulación existan omisiones o inadecuaciones con la realidad de datos esenciales del documento y no constituya infracción grave.

- ✓ Constituye infracción leve, sancionada con una multa de 150 euros por cada 1.000 cigarrillos, con un mínimo de 600 euros, la tenencia, con fines comerciales, de labores de tabaco que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuanto tal requisito será exigible.

- ✓ Constituye infracción leve, sancionada con una multa de 10 euros por cada 1.000 cigarrillos, con un mínimo de 600 euros, la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuanto tal requisito será exigible.

- ✓ Las sanciones se graduarán incrementando la sanción en un 25% cuando se produzca comisión repetida de infracciones tributarias.

Impuesto especial sobre la electricidad

- ✓ Deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación pasando a gravar el suministro de energía eléctrica para consumo, o el consumo de electricidad que hacen los productores de la misma.

- ✓ El hecho imponible es el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo y el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos. En el primer supuesto el Impuesto se devengará en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación, siendo los contribuyentes quienes realicen suministros de energía eléctrica al consumidor. En el segundo supuesto el Impuesto se devengará en el momento de su consumo, siendo los contribuyentes los que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos.

- ✓ No estará sujeto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios de la energía eléctrica producida por ellos mismos.

- ✓ Se regulan la siguientes exenciones:

    - La energía eléctrica suministrada en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares.

    - La energía eléctrica suministrada a organizaciones internacionales reconocidas como tales en España y por los miembros de dichas organizaciones.

    - La energía eléctrica suministrada a las fuerzas armadas de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del Tratado del Atlántico Norte o por el personal civil a su servicio, o en sus comedores y cantinas.

- La energía eléctrica suministrada en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros u organizaciones internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice en materia de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- La energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica cuya potencia no supere los 50 megavatios, siempre que la energía eléctrica consumida haya sido producida en dichas instalaciones.

- La energía eléctrica suministrada que haya sido generada por pilas de combustibles.

- La energía eléctrica consumida en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización exclusiva de estas actividades.

✓ La base imponible será la misma del IVA, excluidas las cuotas del propio impuesto sobre la Electricidad, siempre que no se trate de un suministro entre personas vinculadas.

✓ La base liquidable se obtendrá aplicando una reducción del 85% sobre la cantidad de energía eléctrica que suministre con destino a alguno de los usos que enumera la norma.

✓ El tipo impositivo será de 5,11269632%, sin que las cuotas resultantes de la aplicación del tipo sean inferiores a las cuantías fijadas en la norma.

✓ Los contribuyentes deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien realicen la operación gravada, quedando este obligado a soportarla. La repercusión se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos. Cuando se trate de operaciones exentas o con reducción en la base liquidable, se hará mención de dichas circunstancias.

✓ Se regulan las siguientes infracciones

- Constituye infracción grave comunicar datos falsos o inexactos a los contribuyentes en los suministros de electricidad realizados con aplicación de una exención o reducción y ello produzca repercusiones de cuotas inferiores a la procedentes. La sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 50%.

- Constituye infracción grave el incumplimiento de nombrar representante, en los casos de contribuyentes no establecidos en territorio español. La sanción consistirá en una multa pecuniaria de 1.000 euros.

<u>Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero</u>

✓ Entre otras modificaciones, se define lo que se ha de entender por consumidor final y revendedor.

✓ Se establece la sujeción de la importación y adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero que impliquen su envío directo por el productor, importador o adquirente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto. No estarán sujetas al impuesto, dentro de unos límites, las pérdidas de gases derivadas de las imprecisiones de los diferentes instrumentos de medición.

Breves comentarios al Anteproyecto que se modifica la Ley General Tributaria

0. Introducción

Dentro del marco de la reforma del sistema tributario se aprueba un Anteproyecto de ley que modifica la Ley General Tributaria.

Se trata de una reforma de calado que afecta a varios artículos del texto legal. Unas modificaciones son meramente técnicas, otras incorporan preceptos para cubrir vacíos legales y otro grupo de medidas tienen como objetivo la persecución del fraude fiscal.

En este caso se prevé que la entrada en vigor del Proyecto de ley en el Parlamento se produzca más tarde que la de los demás proyectos de reforma, y que su definitiva aprobación no tenga lugar hasta bien entrado 2015.

A continuación resumimos las principales novedades.

1. Modificaciones tributarias en materia de aplicación de los tributos

Interpretación de las normas tributarias

Se explicita la facultad que tienen los órganos de la Administración, que elaboran disposiciones tributarias, para dictar disposiciones interpretativas vinculantes para los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos.

Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

- ✓ Se prevé la posibilidad de imponer sanciones cuando se aprecie conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En concreto, se sancionará cuando exista igualdad sustancial entre el supuesto origen del conflicto y aquellos otros sobre los que se haya publicado un criterio administrativo antes de que el contribuyente hubiera declarado.

- ✓ Se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes de la Comisión consultiva tanto en el seno de un procedimiento de inspección determinado, como en relación con actos o negocios no imputables a obligados tributarios concretos en los que concurran las circunstancias del conflicto.

Aplazamiento y fraccionamiento del pago

No podrán aplazarse ni fraccionarse las deudas tributarias resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

Prescripción

- ✓ Imprescriptibilidad: no prescribirá el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar los períodos y conceptos tributarios prescritos siempre que el efecto de esa comprobación resulte necesaria en relación con el derecho a comprobar, regularizar o recaudar en un período no prescrito. Incluso la Administración podrá calificar los hechos, actos o negocios realizados en un período prescrito.

- ✓ En los tributos de cobro periódico por recibo, como es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el comienzo del cómputo del plazo de prescripción se sitúa en el momento del devengo.

- ✓ La interrupción de la prescripción de un tributo supondrá la interrupción de los plazos de prescripción de otras obligaciones tributarias conexas. Son obligaciones conexas aquellas en las que

alguno de sus elementos resulte afectado o se determine en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto, como por ejemplo la regularización por imputación temporal incorrecta.

Medidas cautelares

- ✓ Se amplía el plazo de duración de las medidas cautelares, actualmente fijado en 6 meses, cuando las mismas se adopten en el procedimiento de liquidación vinculado a un delito contra la Hacienda Pública. En este caso los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de 24 meses desde su adopción. Como veremos más adelante se incorpora un nuevo Título a la norma regulando el procedimiento de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

- ✓ Se dispensa del plazo de duración máxima a las medidas cautelares adoptadas para garantizar aplazamientos o fraccionamientos, cuando dichas medidas sean distintas de aval solidario, hipoteca, prenda o fianza personal y solidaria.

Carácter reservado de los datos con transcendencia tributaria

- ✓ La información tributaria podrá revelarse o publicarse cuando la publicación de la información venga impuesta por la normativa de la Unión Europa.

- ✓ Se dará publicidad de listados de morosos, de manera periódica, cuando concurran las siguientes circunstancias:

  - Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 euros.

  - Que respecto de dichas deudas o sanciones tributarias haya transcurrido el plazo de pago del período ejecutivo, una vez notificada la providencia de apremio.

  - Que para las deudas o sanciones tributarias, cuyo importe represente al menos el 25% de la cuantía total pendiente de ingreso a tener en consideración, haya transcurrido al menos un año desde la finalización del plazo de ingreso en período ejecutivo.

- ✓ En los listados se incluirá la identificación de los deudores y el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación. La Administración, de oficio o a instancia del interesado, podrá acordar la rectificación cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales o que los datos publicados son inexactos.

Normas sobre medios y valoración de la prueba

- ✓ La factura dejará de ser un medio de prueba privilegiado para demostrar la existencia de una operación.

- ✓ Una vez finalizado el trámite de audiencia o de alegaciones, tanto en procedimientos de aplicación de los tributos como en resoluciones de recursos, no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite.

Presunciones en materia tributaria

En el caso de obligaciones tributarias con periodos de liquidación inferior al año, como ocurre por ejemplo en el Impuesto sobre el Valor Añadido, podrá la Administración realizar una distribución lineal de la cuota anual que resulte entre los periodos de liquidación correspondientes cuando no pueda atribuirla a un período de liquidación concreto y el obligado tributario, requerido expresamente a tal efecto, no justifique un reparto temporal diferente.

Declaración tributaria

Cuando la Administración practique una liquidación tributaria solo tendrá en cuenta las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensar o deducir en el momento de iniciarse el procedimiento administrativo. Los contribuyentes no podrán modificar las cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación una vez iniciado el procedimiento de aplicación de los tributos.

Autoliquidaciones

Cuando se quiera exigir responsabilidad patrimonial al Estado, como consecuencia de haber aplicado una norma tributaria declarada inconstitucional, ilegal o no conforme al Derecho de la Unión Europea, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones.

- ✓ La resolución que se dicte estará condicionada por los efectos retroactivos que se deriven de la sentencia.

- ✓ La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea.

Tasación pericial contradictoria

- ✓ La solicitud por el interesado de la tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para su terminación.

- ✓ Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, la notificación de la liquidación determinará que el plazo, de 3 meses, que tiene la Administración para iniciar el procedimiento sancionador se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación. No obstante, si en el momento de solicitar la tasación contra la liquidación ya se ha impuesto sanción, y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se anulará la sanción fijando otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

Procedimiento de comprobación limitada

Se da la opción a los contribuyentes de que aporten voluntariamente la documentación contable para acreditar la contabilidad de determinadas operaciones. En este caso la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de contrastar dichos datos con los suyos. El examen de la documentación mercantil no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones en un procedimiento de inspección.

Nuevos plazos de las actuaciones inspectoras

- ✓ Se establece el plazo de 18 meses con carácter general, y de 27 meses cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

    - Que el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas.

    - Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

- ✓ Cuando se realice la comprobación a diversas personas o entidades vinculadas, si concurren alguna de esas circunstancias en una de ellas se aplica el plazo ampliado a todas.

- ✓ Cuando las circunstancias se aprecien durante el desarrollo de actuaciones inspectoras el plazo de 27 meses se contará desde la notificación de la comunicación de inicio.

- ✓ Se suspenderá el cómputo del plazo desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación.

- La recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.

- El planteamiento, por la Administración tributaria que esté desarrollando el procedimiento, de un conflicto ante las Juntas Arbitrales.

- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

- El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones mediante la realización de actuaciones que procedan.

- Cuando concurra causa de fuerza mayor.

✓ Salvo en el caso de que se haya ordenado completar actuaciones, la Administración no podrá seguir actuando en relación con el procedimiento suspendido, excepto recibir las contestaciones a lo solicitado.

✓ Si la Administración tributaria apreciara que algún periodo u obligación tributaria no se encuentra afectado por la causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse la liquidación. A los efectos del cómputo del periodo máximo de duración, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

✓ La suspensión del cómputo del plazo se comunicará al obligado tributario, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales. La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la Administración el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor.

✓ El obligado tributario podrá solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

✓ Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene, o que no va a aportar toda la documentación solicitada, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento por un período de 3 meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos 9 meses desde su inicio. La extensión del plazo será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

✓ Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de 6 meses cuando, tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

✓ El incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no producirá la caducidad del procedimiento que deberá continuar hasta su finalización pero producirá los siguientes efectos:

- No se considerará interrumpida la prescripción. Se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de duración de las actuaciones.

- Tendrán el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento de inspección.

- No se exigirán intereses de demora desde que se produce el incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

✓ Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de actuaciones inspectoras no se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que se dicte por el tiempo que transcurra entre la recepción de la resolución en el registro de la Administración competente y la notificación de la reanudación de actuaciones.

✓ Se suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuaciones durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario.

Método de estimación indirecta

✓ Se enumeran las fuentes de las que pueden proceder los datos para que la Administración aplique este método:

- Los signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva, que se utilizarán preferentemente tratándose de obligados tributarios que hayan renunciado al mismo.

- Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.

- Los datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, y que se refieran al periodo objeto de regularización.

- Los datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año.

✓ En caso de imposición directa se podrá determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad. No obstante, la estimación indirecta podrá referirse únicamente a las ventas y prestaciones, cuando las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados. Asimismo, la estimación indirecta puede referirse únicamente a las compras y gastos cuando las ventas y prestaciones resulten suficientemente acreditadas.

✓ En caso de imposición sobre el consumo se podrá determinar por el método de estimación indirecta la base y la cuota repercutida, la cuota que se estima soportada y deducible o ambos importes. Si la Administración tributaria no dispone de información que le permita apreciar la repercusión de las cuotas, corresponderá al obligado tributario aportar la información que permita identificar a las personas o entidades que le repercutieron el impuesto y calcular su importe.

✓ En el caso de tributos con periodos de liquidación inferior al año la cuota estimada por la Inspección de forma anual se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justifique que procede un reparto temporal diferente.

Terminación del procedimiento sancionador

Se sigue fijando una duración máxima de 6 meses del procedimiento, pero se podrá prorrogar cuando el obligado tributario manifieste que no va a aportar o que no tiene la documentación solicitada y la aporte posteriormente o cuando se hayan apreciado las circunstancias para aplicar la estimación indirecta de bases y después se aporten datos o documentos.

2. Modificaciones tributarias en materia de revisión en vía administrativa

Representación voluntaria y notificación electrónica

- ✓ No será necesario acreditar la representación voluntaria en el procedimiento económico-administrativo cuando esta hubiera sido admitida por la Administración en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado.

- ✓ Se da la posibilidad de notificar los actos y resoluciones a los interesados mediante publicación en la sede electrónica de los Tribunales Económico-Administrativos. Será obligatoria la notificación electrónica cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones y sea obligatoria la interposición de la reclamación por esta vía.

Revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea

- ✓ La Administración tributaria revocará sus actos en beneficio de los interesados cuando hubiesen sido dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. También se revocarán los actos sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa. La resolución que se dicte estará condicionada por los efectos retroactivos que se deriven de la sentencia que declare la inconstitucionalidad o la ilegalidad de la norma o su no conformidad con el Derecho de la Unión Europea.

- ✓ La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se produjo el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea.

- ✓ El plazo máximo para notificar resolución expresa será de 6 meses, contados desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento. Una vez transcurrido dicho plazo se producirán los siguientes efectos:

    - Si el procedimiento se hubiese iniciado de oficio se producirá la caducidad del mismo, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

    - Si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado se considerará desestimada la solicitud por silencio administrativo

- ✓ La resolución expresa, o presunta, o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa.

Suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición con obligaciones conexas

Las garantías aportadas en un recurso o reclamación para suspender la ejecución del acto de regularización, que a su vez ha determinado el reconocimiento de una devolución, servirán para garantizar, también, las cantidades que eventualmente hayan de ser reintegradas.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Se le atribuyen nuevas competencias. En concreto podrá conocer los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y podrá promover la adopción de una resolución de unificación de criterio cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia.

Nueva competencia de los Tribunales Económico-Administrativos

Se les considerará órganos jurisdiccionales a efectos de poder plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la UE.

Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales

- ✓ Cuando existan resoluciones de una Sala desconcentrada que no se adecuen a los criterios del Tribunal Regional o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo Tribunal, o que revistan especial trascendencia, el Presidente podrá promover la adopción de una resolución de fijación de criterio por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Regional o por una Sala convocada a tal fin, presidida por él, y formada por los miembros del Tribunal que decida el Presidente en atención a su especialización en las cuestiones a considerar. La resolución que se dicte no afectará a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas.

- ✓ Los criterios así adoptados serán vinculantes para las Salas, y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal. Contra las resoluciones que se dicten se podrá interponer el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

Acumulación de reclamaciones económico-administrativas

- ✓ Se podrán acumular los recursos y reclamaciones interpuestos por un mismo interesado relativos al mismo tributo, que deriven de un mismo procedimiento, o los interpuestos por varios interesados relativas al mismo tributo, siempre que deriven de un mismo expediente, planteen cuestiones idénticas y deban ser resueltos por el mismo órgano económico-administrativo.

- ✓ También se podrán acumular aquellas reclamaciones que se considere que deben ser objeto de resolución unitaria que afecten al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. En el caso de que se trate de distintos reclamantes y no se haya solicitado por ellos mismos, deberá previamente concedérseles un plazo de 5 días para manifestar lo que estimen conveniente respecto de la procedencia de la acumulación.

Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa con obligaciones conexas

Las garantías aportadas en el recurso o reclamación para suspender la ejecución del acto de regularización, que a su vez ha determinado el reconocimiento de una devolución, servirán para garantizar, también, las cantidades que eventualmente hayan de ser reintegradas.

Procedimiento en única o primera instancia (novedades)

- ✓ En los supuestos de silencio administrativo podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzca sus efectos.

- ✓ En la notificación se advertirá que la resolución expresa, según su contenido, se considerará impugnada en vía económico administrativa, o causará la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal que será declarada por el órgano económico-administrativo que esté conociendo el procedimiento.

- ✓ Se concederá el plazo de un 1 mes, a contar desde el día siguiente a la notificación, para que el interesado pueda formular ante el Tribunal las alegaciones que tenga por convenientes.

- ✓ La interposición de una reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.

- ✓ La puesta de manifiesto del expediente electrónico podrá tener lugar por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pudiendo presentarse por estos medios las alegaciones y pruebas. Los obligados a interponer la reclamación de forma electrónica, habrán de presentar las alegaciones, pruebas, y cualquier otro escrito, por esta misma vía.

- ✓ Procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea: el Tribunal, antes de plantear la cuestión prejudicial concederá un plazo de 15 días a la

Administración tributaria autora del acto para que formule alegaciones; se suspenderá el procedimiento económico-administrativo desde su planteamiento y hasta que se reciba la resolución que resuelva la cuestión prejudicial, y asimismo procederá la suspensión de aquellos procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada.

✓ Resoluciones de reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de particulares:

- Las resoluciones firmes en esta materia vinculan a la Administración respecto a la calificación jurídica de los hechos tenidos en cuenta para resolver.

- Cuando no se cumpla, en el plazo legalmente establecido, la resolución del Tribunal que imponga la obligación de expedir factura, el reclamante podrá, en nombre y por cuenta del reclamado, expedir la factura en la que se documente la operación, conforme a las siguientes reglas:

  - Deberá ser comunicado al Tribunal Económico-Administrativo que el fallo no se ha cumplido y que se va a emitir la factura correspondiente. Igualmente deberá comunicar al reclamado por cualquier medio que deje constancia de su recepción, que va a ejercitar esta facultad.

  - La factura en la que se documente la operación será confeccionada por el reclamante, que constará como destinatario de la operación, figurando como expedidor el que ha incumplido dicha obligación.

  - El reclamante remitirá copia de la factura al reclamado, debiendo quedar en su poder el original de la misma. Igualmente deberá enviar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria copia de dicha factura y del escrito presentado ante el Tribunal en el que comunicaba el incumplimiento de la resolución dictada.

✓ En caso de ejecución de una resolución que estime total o parcialmente la reclamación contra la liquidación de una obligación tributaria deberá regularizarse la conexa con la primera.

Recurso de alzada ordinario

✓ Junto con el escrito de interposición se podrá aportar la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada. Dicha solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el Tribunal decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La decisión del Tribunal sobre la procedencia de la suspensión pondrá fin a la vía administrativa.

✓ La suspensión, cautelar o definitiva, impedirá que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado y que se liberen las garantías que se hubieran constituido por el interesado en la reclamación económico-administrativa y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria.

Recurso de anulación

✓ Los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la AEAT, podrán interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, exclusivamente en los siguientes casos:

- Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.

- Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico-administrativa.

- Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución.

✓ También podrá interponerse este recurso contra el acuerdo de archivo de actuaciones por renuncia o desistimiento del reclamante, por caducidad de la instancia o por satisfacción extraprocesal.

- El recurso de anulación no procederá frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión.

- El Tribunal resolverá sin más trámite en el plazo de 1 mes, entendiéndose desestimado en caso contrario.

Recurso contra la ejecución

Se regula este nuevo recurso que podrá presentar el interesado cuando esté disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa.

- Será competente para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta.

- El plazo de interposición de este recurso será de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

- La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial.

Recurso extraordinario de revisión

Se reduce a 3 meses el plazo para dictar resolución (actualmente 6). Transcurrido dicho plazo el interesado podrá entender desestimado el recurso.

Procedimiento abreviado

Por un lado, se especifica que se tramitarán las reclamaciones cuya cuantía sea inferior a la que se determine por vía reglamentaria y, por otro lado, se elimina la vinculación exclusiva a órganos unipersonales.

3. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública

Se incorpora un nuevo Título en la norma que regula el procedimiento que se ha de seguir cuando la Inspección aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública, siguiendo las previsiones del artículo 305.5 del Código Penal que permite liquidar a la Administración tributaria de forma separada los conceptos vinculados y no vinculados al posible delito.

Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública

- ✓ En aquellos supuestos en los que la Administración tributaria aprecie indicios de delito, continuará con la tramitación del procedimiento, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

- ✓ La Administración procederá a dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria separando en liquidaciones distintas aquellos en los cuales no se aprecia delito de los que sí se considera que pudiera existir delito.

- ✓ La Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, con el procedimiento sancionador correspondiente en los supuestos en los que se aprecie indicio de delito.

Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

- ✓ Los supuestos en los cuales la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, absteniéndose de practicar la correspondiente liquidación son los siguientes:

  - Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito.

  - Cuando no pudiera determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.

  - Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación

- ✓ En estos casos el procedimiento administrativo quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento, el archivo de actuaciones o bien se devuelva el expediente por el Ministerio Fiscal. Las actuaciones del procedimiento administrativo realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes.

Regularización tributaria

- ✓ La Administración tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el reconocimiento y pago de la deuda antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación.

- ✓ Para determinar si se ha regularizado de forma completa, la Administración podrá desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación que resulten procedentes.

Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar la liquidación

Cuando la Administración aprecie indicios de delito, formulará una propuesta de liquidación vinculada al delito que deberá ser comunicada al obligado tributario que dispondrá de 15 días para efectuar alegaciones. Consecuencias:

- ✓ Los defectos procedimentales no producirán los efectos de extinción total o parcial en la obligación tributaria vinculada al delito.

- ✓ Una vez dictada la liquidación, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dichas comprobaciones, con notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advierta de que el periodo voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente.

- ✓ Se determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito cuando se inadmita la denuncia o querella, procediendo a la formalización del acta que corresponda.

- ✓ Cuando quepa distinguir entre elementos en los que se aprecie una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito, juntos con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia tal conducta dolosa, se formalizará:

  - Una propuesta de liquidación vinculada a delito, que comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restará los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que correspondan adicionalmente. Si la declaración presentada hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación.

  - La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación anterior. No obstante, el obligado tributario podrá optar por otro sistema de cálculo según desarrollo reglamentario.

Impugnación de las liquidaciones

Aunque la liquidación administrativa de los hechos vinculados al delito no puede impugnarse mediante recurso o reclamación administrativa, sí se podrá interponer contra la liquidación que resulte de los elementos y cuantías que no se encuentran vinculados con el posible delito.

Otras cuestiones sobre el delito

- ✓ Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda no se verán paralizadas por la existencia de un procedimiento penal.

- ✓ Serán responsables solidarios de la deuda tributaria quienes hubieran sido causantes o hubieran colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.

- ✓ Se regulan especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

4. Recuperación de ayudas de Estado que afectan al ámbito tributario

Corresponde a la Administración tributaria la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

Prescripción

Prescribe a los 10 años el derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria que, en su caso, resulte de la ejecución de la decisión de recuperación. Empezará a contarse desde el día siguiente a aquel en que la aplicación de la ayuda de Estado en cumplimiento de la obligación tributaria objeto de regularización hubiese surtido efectos jurídicos conforme a la normativa tributaria. El plazo de prescripción se interrumpirá por:

- ✓ Cualquier actuación de la Comisión o de la Administración tributaria a petición de la Comisión que esté relacionada con la ayuda de Estado.

- ✓ Cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de la deuda tributaria.

- ✓ Cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o pago de la deuda tributaria o por la interposición de los recursos procedentes.

- ✓ El plazo de prescripción se suspenderá durante el tiempo en que la decisión de recuperación sea objeto de un procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Efectos de la ejecución de la decisión de recuperación

- ✓ Cuando exista una resolución o liquidación previa, practicada por la Administración tributaria en relación con la obligación tributaria afectada por la decisión de recuperación de la ayuda de Estado, la ejecución de dicha decisión determinará la modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme.

- ✓ Los intereses de demora se regirán por lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea.

Recursos contra el acto de ejecución e incidente de ejecución

- ✓ La resolución o liquidación derivada de la ejecución de la decisión de recuperación sólo podrá ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de

nulidad de pleno derecho o por el procedimiento de rectificación de errores, sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa.

- ✓ Si el obligado tributario está disconforme con la resolución o liquidación resultante de la ejecución de la decisión de recuperación, podrá presentar un incidente de ejecución que deberá ser resuelto por el órgano que dictó dicho acto. La resolución del incidente pondrá fin a la vía administrativa.

Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación.

Se iniciará de oficio y deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. La Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

- ✓ Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

- ✓ Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria.

- ✓ Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, incluida la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

Procedimiento de recuperación en otros supuestos

También se regula el procedimiento a seguir cuando la ejecución de la decisión de recuperación no implique la regularización de una obligación tributaria.

Otras medidas:

- ✓ Revocación del número de identificación fiscal (NIF): la publicación de la revocación del número de identificación fiscal asignado en el Boletín Oficial del Estado, determinará la pérdida de validez a efectos identificativos de dicho número en el ámbito fiscal. Esta situación no impedirá a la Administración Tributaria a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes. No obstante, la admisión de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que conste un número de identificación fiscal revocado quedará condicionada a la rehabilitación del citado número de identificación fiscal o, en su caso, a la obtención de un nuevo número.

- ✓ Tributos integrantes de la deuda aduanera:

    - Las liquidaciones de la deuda aduanera, cualquiera que fuese el procedimiento de aplicación de los tributos, tendrán el carácter de provisionales mientras no transcurra el plazo máximo previsto en la normativa de la Unión Europea para su notificación al obligado tributario.

    - Los efectos del incumplimiento del plazo máximo para dictar resolución y de la falta de resolución serán los previstos en la normativa de la Unión Europea. En el supuesto de no preverse en ella, el efecto del silencio administrativo siempre será negativo.

    - La comprobación de valores no será de aplicación cuando se trate de determinar el valor en aduana, resultando de aplicación lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea.

    - Se regulan especialidades en cuanto a la condonación o la devolución de la deuda aduanera en aquellos casos en los que la normativa de la Unión Europea reserve a la Comisión la emisión de una Decisión favorable en relación a la no contracción a posteriori.

- ✓ Suspensión en supuestos de tramitación de procedimientos amistosos: en caso de que se simultanee un procedimiento amistoso en materia de imposición directa, previsto en los convenios o tratados internacionales, con un procedimiento de revisión en vía administrativa, se suspenderá este último hasta que finalice el procedimiento amistoso.

IV. NOTICIAS DE PRENSA

1 de julio de 2014

El Economista
Francia, el único "paraíso fiscal" para las indemnizaciones por despido
El resto de la Unión las somete a gravámenes fiscales que pueden llegar hasta el 33 por 100. Alemania constituye el extremo opuesto, ya que no prevé ninguna cantidad como mínimo exento.

8 julio de 2014

El Economista
Este año ya se podrá compensar las rentas negativas de preferentes
El Gobierno adelanta la reforma fiscal para este tipo de valores y deuda subordinada. Las cantidades pendientes a 1 de enero de 2014 también serán compensables.

11 de julio de 2014

Cinco Días
El autónomo debe comunicar a su pagador la rebaja de la retención
El Congreso de los Diputados convalidó el real decreto que aprobó el Gobierno y que rebaja del 21% al 15% la retención de los autónomos con ingresos inferiores a 15.000€.

18 de julio de 2014

Cinco Días
El portal único de empleo oferta 85.000 puestos de trabajo públicos y privados
El "portal de portales" www.empleate.gob.es comenzó ayer su andadura con 85.000 puestos de trabajo vacantes en un total de 23.000 ofertas provenientes de servicios públicos de empleo estatal y autonómicos y diversas web privadas.

15 de julio de 2014

Expansión
El FMI pide bajar el salario mínimo para reducir el desempleo juvenil
El Fondo Monetario Internacional reclama incentivos para que las empresas contraten a los más jóvenes. Su agenda incluye también recortar la presión fiscal sobre el trabajo y eliminar subsidios de desempleo.

24 de julio de 2014

El Economista
El Supremo aclara los aspectos más polémicos de las operaciones vinculadas
Aprueba que sea el administrado quién deba determinar el valor de mercado, y no la Administración. No admite ninguno de los reproches del recurso sobre las nuevas obligaciones de documentación.

26 de julio de 2014

Expansión
Los cheques de comida entran en las bases de cotización
Las empresas tienen hasta el próximo 30 de septiembre para la liquidación e ingreso de la cotización correspondiente a las primeras mensualidades afectadas tras la modificación del Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social.

29 de julio de 2014

Expansión

El Gobierno elevará a 180.000 euros el mínimo exento por despido

Montoro rectifica parcialmente. La exención pasa de 2.000 euros por año a una cantidad fija de 180.000 euros. La misma que tienen País Vasco y Navarra.

IV. Calendario del contribuyente

Agosto

Agosto

Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado	Domingo
				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	31

Septiembre

Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado	Domingo
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30					

Hasta el 20 — Modelos

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Julio 2014. Grandes empresas 111,115,117,123,124,126,128, 230

IVA

- Julio 2014. Autoliquidación 303
- Julio 2014. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Julio 2014. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro de IVA e IGIC y otras operaciones 340
- Julio 2014. Grupo de entidades, modelo agregado 353
- Julio 2014. Operaciones asimiladas a las importaciones 380

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

- Mayo 2014. Grandes empresas (*) 553,554,555,556,557,558
- Mayo 2014. Grandes empresas 561,562,563
- Julio 2014. Grandes empresas 560
- Julio 2014 566,581
- Julio 2014 (*) 570,580
- Segundo trimestre 2014. Excepto grandes empresas (*) 553,554,555,556,557,558
- Segundo trimestre 2014. Excepto grandes empresas 561,562,563

(*) Los destinatarios registrados, destinatarios registrados ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados (grandes empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510

DURANTE TODO EL MES

Se podrán presentar los modelos 349 del IVA y 430 del Impuesto sobre las Primas de Seguros, cuyo plazo de presentación concluye el 22 de septiembre.