



ÍNDICE ⁽¹⁾

1. TERRITORIO COMÚN.

1.1 REFORMA FISCAL PARA 2015:

- A).- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. **RETENCIONES 2015.**
- B).- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.
- C).- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.
- D).- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

1.2 Estimación objetiva IRPF y Régimen Simplificado IVA para 2015.

2. TERRITORIOS FORALES.

2.1 ÁLAVA.

- 2.1.1 NUEVOS PORCENTAJES DE RETENCIÓN SOBRE CAPITAL MOBILIARIO, ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y GANANCIAS PATRIMONIALES.
- 2.1.2 NOVEDADES MUY IMPORTANTES EN IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

2.2 GUIPÚZCOA.

- 2.2.1 NUEVOS PORCENTAJES DE RETENCIÓN SOBRE CAPITAL MOBILIARIO, ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y GANANCIAS PATRIMONIALES.
- 2.2.2 NOVEDADES MUY IMPORTANTES EN IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

2.3 BIZKAIA.

- 2.3.1 NUEVOS PORCENTAJES DE RETENCIÓN SOBRE CAPITAL MOBILIARIO, ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y GANANCIAS PATRIMONIALES.
- 2.3.2 NOVEDADES MUY IMPORTANTES EN IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.
- 2.3.3 Impuesto sobre Sociedades: Compatibilidad deducción I+D y bonificación Seguridad Social por personal investigador.
- 2.3.4 Sucesiones: Eliminación de la reducción por herencia de deuda pública vasca.
- 2.3.5 Libro Registro de Operaciones Económicas: Aplazamiento de la obligación hasta 2016 para determinados sujetos obligados.

3. CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES Y DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.

- 3.1 Sentencias y Resoluciones de los Tribunales. Síntesis.
- 3.2 Criterios de la Dirección General de Tributos y de las Haciendas Forales. Síntesis.

4. CONVIENE RECORDAR.

- 4.1 Comunicación de variaciones a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- 4.2 Obligación de formalizar por escrito los contratos alimentarios.
- 4.3 Plazo de pago en operaciones comerciales de productos agroalimentarios.
- 4.4 Obligatoriedad del uso de la factura electrónica en la contratación con las Administraciones Públicas, desde el 15 de enero de 2015.

5. Consultas resueltas por el ICAC y publicadas en los BOICAC N° 98 y 99.

(1) Nuestras Circulares Informativas que pretendemos sean, además, **formativas**, contienen información de carácter general y específico, sin que ello constituya nuestra opinión profesional ni nuestro asesoramiento tributario. **Recomendamos siempre a nuestros Clientes que lean su contenido, subrayen lo que puede afectarles y, en caso de duda, nos consulten.**



1. TERRITORIO COMÚN.

1.1 REFORMA FISCAL PARA 2015.

A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. RETENCIONES 2015.

Con efectos 1/1/2015 se aprueba una modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE 28/11/2014). Se indican a continuación cuestiones a tener en cuenta por su aplicación inmediata o particular relevancia:

1.- Retenciones.

Concepto	2015	2016
Rendimientos de trabajo		
General	Tabla D.A. 31 ^a (*) ^a	Tabla art. 101(**)
Atrasos	15%	
Rendimientos de trabajo de administradores		
General	37%	35%
Percibidos de entidades cifra negocios < 100.000,00 €	20%	19%
Rendimientos de trabajo derivados de cursos, conferencias	19%	18%
Rendimientos capital mobiliario	20%	19%
Rendimientos actividades económicas		
Profesionales (Reglamento)	19%	18%
Por inicio (Reglamento)	9%	
Con ingresos < 15.000 € y > 75% de suma R ^o íntegros de actividades económica y trabajo	15%	
Actividades agrícolas	2%	
Actividades ganaderas	2%	
Engorde porcino	1%	
Actividades forestales	2%	
Actividades económicas en EO	1%	
Ganancias Patrimoniales	20%	19%
Arrendamiento de Inmuebles	20%	19%

(*) Tabla D.A. 31^a Ley 26/2014 aplicable en 2015:

Base para calcular el tipo de retención	Cuota de retención	Resto base para calcular el tipo de retención	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	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	26.000,00	39,00
60.000,00	18.845,50	En adelante	47,00



(**) Tabla art. 101 Ley 26/2014 a partir de 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	2.365,56	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
34.000,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	En adelante	45,00

2.- Nueva deducción por familias numerosas o personas con discapacidad a cargo.

Requisitos: (a) Realizar una actividad por cuenta propia o ajena y estén dados de alta en la Seguridad Social o mutualidad alternativa. (b) Tener derecho a la aplicación del mínimo por descendiente o ascendiente con discapacidad, o ser ascendiente o hermano huérfano de padre y madre formando parte de una familia numerosa.

Importe: 1.200,00 € anuales y 2.400,00 € anuales en caso de familias numerosas de categoría especial.

Límite: Cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social o mutualidad.

Cabe la solicitud de abono anticipado mediante la presentación del formulario 143 por vía telemática, por teléfono o presencialmente.

3.- Exención de las indemnizaciones por despido. Límite: 180.000,00 €.

4.- Planes de Ahorro a Largo Plazo (PALP).

Creación de nuevo instrumento de ahorro. Exención de las rentas positivas generadas por la cuenta de depósito, contrato financiero o seguro de vida a través del cual se canalice el ahorro, siempre que se aporten cantidades no superiores a 5.000,00 € anuales durante un plazo de al menos 5 años.

5.- Supresión de la exención de 1.500 € para dividendos y participaciones en beneficios.

6.- Reducción por rendimientos de trabajo irregulares.

Se minorará el porcentaje de reducción del 40% al **30%**.

La reducción no se aplica si en los *cinco períodos impositivos anteriores* se hubiesen percibido rendimientos con período de generación superior a dos años a los que se hubiera aplicado la reducción.

Se incorpora la posibilidad de aplicar la reducción a los rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, aunque su cobro se produzca de forma fraccionada.

7.- Distribución de prima de emisión de sociedades cotizadas.

El importe obtenido minorará hasta su anulación el valor de adquisición y el exceso tributa como **rendimiento de capital mobiliario**.



8.- Reducción de capital con devolución de aportaciones.

Tributa como rendimiento de capital mobiliario con el límite de la revalorización de la inversión inicial en el momento de realizarse la reducción de capital.

9.- Rendimientos de actividades económicas.

Tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas los **percibidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe**, por la realización de **actividades profesionales** (Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas), cuando el contribuyente esté incluido en el régimen de Autónomos o en una mutualidad alternativa.

10.- Ganancias Patrimoniales.

Tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales con aplicación de coeficientes de abatimiento hasta el límite de 400.000,00 €.

Eliminación de los coeficientes de corrección monetaria para el cálculo de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de inmuebles.

Exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre y cuando el importe obtenido se destine a constituir una renta vitalicia a su favor, dentro del plazo máximo de seis meses.

11.- Planes de pensiones

Rebaja cuantía máxima de aportación anual con derecho a reducción a 8.000,00 €.

Incremento de 2.000,00 € a 2.500,00 € anuales de la reducción por aportaciones a favor del cónyuge que no obtenga rendimientos superiores a 8.000,00 € anuales.

Rescate anticipado de derechos consolidados correspondiente a aportaciones realizadas con al menos 10 años de antigüedad, la primera disposición será posible a partir de 1 de enero de 2025..

Limitación de la aplicación del régimen transitorio de rescate en forma de capital con reducción del 40% para las prestaciones percibidas en el ejercicio en que tenga lugar la contingencia o en los dos siguientes:

- Para contingencias acaecidas en 2010 o anteriores, posibilidad de rescate con la reducción del 40% hasta el 31/12/2018.
- Para contingencias acaecidas entre 2011 y 2014, posibilidad de rescate con la reducción del 40% hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente al que acaeció la contingencia.

12.- Supresión de la deducción por alquiler de vivienda habitual.

Régimen transitorio para contribuyentes que: (i) hubieran formalizado contrato de arrendamiento antes de 1/1/2015; (ii) hubieran satisfecho cantidades en concepto de alquiler; y (iii) hubieran tenido derecho a aplicar la deducción en períodos impositivos anteriores a 2015. Cumpliéndose los requisitos anteriores podrá aplicarse la deducción que se comenta.

B) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Con efectos 1/1/2015 se aprueba una nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (*Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE 28/11/2014)*). Se indican a continuación las principales medidas temporales aplicables en los ejercicios 2014 y 2015:

0.- Concepto de actividad económica y entidad patrimonial.

1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

2. Se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza un actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

1.- Contribuyentes.

A partir de 1/1/2016 las **sociedades civiles** que tengan **objeto mercantil**, pasan a ser **contribuyentes del IS**. Se establece un *régimen transitorio para la disolución y liquidación* de estas sociedades en 2015.

2.- Amortizaciones.

(a) Nuevos coeficientes de amortización lineal.

Hasta 31/12/2014 se aplican los coeficientes establecidos en el Real Decreto 1777/2004.

A partir de 1/1/2015, se aplica la nueva tabla de amortización lineal contenida en el art. 12 de la Ley 26/2014:

Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Período de años máximo
Obra civil		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	4%	50
Centrales de carbón	7%	30
Otras centrales	5%	40
Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100

Tipo de elemento	Coficiente lineal máximo	Período de años máximo
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

Régimen transitorio (D.T. 13ª Ley 27/2014): Los elementos adquiridos con anterioridad a 1/1/2015 a los que se estuvieran aplicando coeficientes distintos a los correspondientes según la nueva tabla de amortización, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

(b) Limitación a la deducibilidad de las amortizaciones contables.

La amortización que no haya resultado fiscalmente deducible en 2013 y 2014 por aplicación del límite establecido en el art. 7 de la Ley 16/2012 para grandes empresas (30% del importe de la amortización contable), se deducirá de forma lineal durante 10 años o durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Para compensar la sobre imposición que produce la deducción de las amortizaciones contables no deducibles en 2013 y 2014 a un tipo de gravamen superior, la D.T. 37ª de la Ley 27/2014 establece que los contribuyentes que tributen al tipo general tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra un 2% en 2015 (5% en 2016) de las cantidades que reintegren en la base imponible como consecuencia de la reversión de las amortizaciones no deducidas en 2013 y 2014.



(c) Limitación a la libertad de amortización.

En 2014 y 2015, se mantiene el régimen transitorio establecido respecto a la libertad de amortización de elementos nuevos del activo material fijo (límite del 40% con mantenimiento de empleo y límite del 20% sin mantenimiento de empleo) para inversiones realizadas hasta la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, por contribuyentes que no cumplan los requisitos para ser entidad de reducida dimensión.

A partir de 2016, se aplicarán las cantidades pendientes sin limitación alguna.

3.- Correcciones de valor.

NO deducibilidad de las pérdidas por deterioro de:

- a) **Inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.**
- b) Valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades. (Ya estaba en 2013 y 2014).
- c) **Valores representativos de deuda.**

Se mantiene la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de existencias y créditos.

Deducibilidad del precio de adquisición:

Concepto	2014	2015	2016
Fondo de comercio financiero	1%	1%	5%
Fondo de comercio	1%	1%	5%
Inmovilizado intangible vida útil indefinida	2%	2%	5%

4.- Imputación temporal.

Diferimiento de rentas negativas generadas en la transmisión de elementos patrimoniales realizadas en grupo de sociedades: deducibles cuando (i) los elementos sean dados de baja en la entidad adquirente, (ii) sean transmitidos a un tercero o (iii) la adquirente deje de formar parte del grupo. No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restarán de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

Las rentas negativas derivadas de la transmisión de acciones o participaciones a una entidad del grupo se minorarán en el importe de las rentas positivas obtenidas por la transmisión a terceros, salvo que por dichas rentas haya tributado efectivamente a un tipo, al menos, del 10%.

5.- Gastos no deducibles.

No deducibilidad de la retribución de fondos propios, entendiéndose como tal: (i) la retribución de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades; y (ii) los rendimientos de préstamos participativos entre entidades del Grupo.

6. Doble imposición.

Supresión de la deducción por doble imposición interna. Único régimen de exención por doble imposición para participaciones superiores al 5% o con valor de adquisición superior a 20 MM €, con: (i) supresión del requisito de procedencia de las rentas de actividades empresariales; (ii) se exige una tributación mínima de la entidad participada a un tipo del 10%; y (iii) mantenimiento de la participación de al menos un año.

Al eliminarse la deducción por doble imposición, pasan a tributar los dividendos o plusvalías originados por las participaciones en entidades inferiores al 5% o con valor de adquisición inferior a 20 MM €. (Antes deducción del 50%).

7.- Reserva de capitalización.

Reducción de la base imponible para los contribuyentes que tributen al tipo general, en un 10% del importe del incremento de fondos propios de la entidad, siempre que se mantenga dicho incremento en los 5 años siguientes y se dote una reserva indisponible durante esos 5 años por el importe de la reducción. Límite: 10% de la base imponible positiva previa a esta reducción, a la integración de ajustes por activos por impuesto diferido y a la compensación de bases imponibles negativas.

8.- Compensación de bases imponibles negativas.

A partir de 1/1/2016 se permite la compensación de bases imponibles negativas sin límite temporal alguno y se establece una única limitación del 70% de la base imponible previa a la reserva de capitalización y a su compensación.

Para contribuyentes con volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 € los límites a aplicar varían en los ejercicios 2014, 2015 y 2016:

Concepto	2014 (*)	2015 (**)	2016 (**)
Volumen de operaciones > 6.010.121,04 €	Límite: BI positiva previa a compensación	Límite: BI positiva previa a reserva de capitalización y a compensación	
Cifra de negocios < 20 MM €	100%	100%	60% (***) 1 MM € en todo caso
Cifra de negocios >= 20 MM € y < 60 MM €	50%	50%	
Cifra de negocios > o = 60 MM €	25%	25%	

(*) La limitación no resultará aplicable a las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con acreedores no vinculados con el sujeto pasivo aprobado en un período iniciado a partir de 1/1/2013.

(**) La limitación no resultará aplicable:

- A las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con acreedores.
- A entidades de nueva creación en los tres primeros períodos que generen BI positiva.

(***) Porcentaje que establecerá, previsiblemente, la Ley de Presupuestos.

9.- Tipos de gravamen.

Concepto	2014	2015	2016
Tipo general	30%	28% (*)	25%
Tipo entidades reducida dimensión	Escala: 0 a 300.000: 25% Resto: 30%	Escala 25%/28%	25%
Tipo reducido entidades nueva creación (primer ejercicio BI positiva y siguiente)	Escala: 0 a 300.000: 15% Resto: 20%	15%	15%
Tipo reducido mantenimiento o creación de empleo	Escala: 0 a 300.000: 20% Resto: 25%	25%	25%

- (*) **Durante el 2015 las Mutuas de seguros generales**, colegios y asociaciones profesionales, cámaras oficiales, entidades sin fines lucrativos a los que no resulte aplicable el régimen fiscal especial del mecenazgo, y otras entidades recogidas en la DT 34 de la LIS, **tributarán al 25%**.

10.- Deducciones.

Supresión deducciones por inversión en beneficios, por inversiones medioambientales, por gastos de formación de personal y por reinversión de beneficios extraordinarios.

Se mantiene la deducción I+D+I+T. Reducción de porcentajes de deducción sobre gastos (25% gastos del período y 42% exceso sobre media anteriores). Base de deducción minorada por el importe total de las subvenciones recibidas.

Se mantiene la deducción por creación de empleo y por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

11.- Pagos fraccionados.

Concepto	2014	2015	2016
Método cálculo s/ cuota íntegra último período vencido			
<ul style="list-style-type: none"> - Deducciones y bonificaciones - Retenciones y pagos a cuenta 			
OPCIONAL si volumen de operaciones < 6.010.121,04€ en 2014 o si importe neto cifra negocios < 6 MM € en 2015 y 2016. OBLIGATORIO en caso contrario	18%	18%	18%
Método cálculo s/ resultado positivo cuenta de pérdidas y ganancias de los 3, 9 u 11 primeros meses del año			
<ul style="list-style-type: none"> - Bonificaciones - Retenciones y pagos a cuenta 			
	+ 25% dividendos y rentas de entidades no residentes con exención DI		

Concepto	2014	2015	2016
		+ 100% dividendos y rentas de entidades residentes con exención DI	
Cifra de negocios < 10 MM €	5/7*tipo gravamen		5/7*tipo gravamen
Cifra de negocios > o = 10 MM € y < 20 MM €	15/20*tipo gravamen		
Cifra de negocios > o = 20 MM € y < 60 MM €	17/20*tipo gravamen		
Cifra de negocios > o = 60 MM €	19/20*tipo gravamen		
% mínimo entidades cifra de negocios > o = 20 MM €	12% o 6% (si 85% ingresos exentos por art. 21 o 22 Ley 27/2014) minorado exclusivamente en los pagos fraccionados del ejercicio		

12.- Retenciones.

Concepto	2014	2015	2016
En general	21%	20%	19%

C) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (*Directamente aplicable en Territorios Forales*).

1.- No sujeción al Impuesto.

A.- Transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial.

Se añaden **dos aspectos** importantes para la aplicación de la no sujeción:

Que el patrimonio transmitido fuere **susceptible** de constituir una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en el **transmitente**.

Con anterioridad no se establecía la posibilidad de que el patrimonio transmitido fuera susceptible (ya se establecía jurisprudencialmente) de constituir una unidad económica, ni se especificaba que debía serlo en sede del transmitente. Incluso el Tribunal Supremo había interpretado la jurisprudencia del TSJCE en el sentido de que debía considerarse como unidad económica en sede del adquirente.

Por tanto, ahora queda claro que la unidad económica debe darse en sede del transmitente, añadiéndose el matiz de susceptibilidad que se ha comentado.

Por otro lado, la inclusión de la no aplicación de la no sujeción en el caso de "mera cesión de bienes o de derechos" como nuevo apartado a) entendemos que no tiene ninguna incidencia, ya se contemplaba anteriormente por la doctrina administrativa para todos los supuestos de no sujeción en transmisiones totales o parciales del patrimonio empresarial si bien, la normativa lo circunscribía solo a los supuestos de sujetos pasivos ocasionales (arrendadores de inmuebles básicamente).

Es decir, con anterioridad la mera transmisión o cesión de bienes y derechos no era considerada ya como unidad económica por la doctrina administrativa.

B.- Servicios prestados por Administraciones Públicas sin contraprestación o contraprestación de naturaleza tributaria.

Se trata del artículo 7.8º relativo a las prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por las administraciones públicas, que tanta doctrina administrativa ha conllevado en cuanto a su interpretación, así como en cuanto a la aplicación de la no sujeción en los supuestos en los que las administraciones públicas actúan a través de sociedades mercantiles íntegramente participadas por aquéllas.

Sin entrar a analizar la doctrina administrativa existente sobre este asunto (véase por ejemplo Informe A/3/51/12 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica dependiente de la Agencia Tributaria http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Informe.pdf) indicar que se sustituye el término entes públicos por Administraciones Públicas, indicando o determinando qué se entiende por Administración Pública.

Se establece concretamente que, no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

*“Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las **Administraciones Públicas** sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza Tributaria.”.*

En este sentido, **se considera Administración Pública.:**

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

Por último, se matiza que, *“No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales”.*

Por tanto, al igual que se establecía en la redacción anterior, en principio, la actuación de las administraciones públicas a través de entidades públicas estatales o sociedades mercantiles no se considera como prestación de servicios o entregas de bienes realizadas directamente por la administración pública.





Por otro lado, se establece expresamente la **no sujeción de los servicios prestados por las sociedades mercantiles, entidades públicas empresariales, etc.** (participadas íntegramente por administración pública) a la administración pública de la que depende.

Entendemos que tal supuesto de no sujeción **ya estaba perfilado por la doctrina administrativa** en los supuestos en los que estas sociedades mercantiles eran consideradas como órganos técnico-jurídicos de la administración pública, toda ella basada en la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Europea.

Se mantienen los supuestos de prestaciones de servicios que, aun cuando estemos en el supuesto antes comentado, se consideran servicios sujetos al Impuesto:

- a) Telecomunicaciones.
 - b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
 - c) Transportes de personas y bienes.
 - d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo
- (...)

Quiere esto decir que una sociedad mercantil íntegramente participada por un Ayuntamiento, que presta servicios de saneamiento de aguas residuales y distribución de agua, por ejemplo, sin que actúe en nombre propio ante los destinatarios de los servicios y sin mediar contraprestación, sino asignación de partidas presupuestarias etc, cabe la posibilidad de que realice **operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.**

En estos casos la sociedad mercantil no podrá deducir el Impuesto soportado correspondiente a la realización de operaciones no sujetas, y sí el Impuesto soportado por la realización de operaciones sujetas, permitiéndose la deducción de las cuotas de IVA soportadas comunes a la realización de ambas clases de operaciones siempre y cuando se aplique un criterio razonable, todo ello aun cuando el articulado relativo al cálculo de la prorrata determina expresamente que las operaciones no sujetas del artículo 7º de la Norma no tiene incidencia en el cálculo de la prorrata.

Se establece por último un nuevo supuesto de no sujeción que afecta a los servicios prestados por entes, organismos y entidades del sector público que asuman **encomiendas de gestión** en el marco de la legislación de contratación pública (24.6 del Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público). Entendemos igualmente que esta sujeción ya estaba perfilada doctrinalmente, afectando exclusivamente a las relaciones internas entre Administración y entidad participada encomendada, no a las relaciones entre la entidad encomendada y terceros.

2.- Concepto de importación de bienes.

Se incluye en el articulado algo que **ya estaba igualmente establecido vía doctrina administrativa.**

La normativa del Impuesto establece una serie de situaciones especiales relacionadas con las importaciones de bienes en las que no se produce el hecho imponible de la importación y, por tanto, no se exige el impuesto correspondiente.

La doctrina venía admitiendo que si los bienes que han quedado vinculados a alguna de las citadas situaciones especiales salen de nuevo con destino, con

ocasión del abandono de la situación especial a la que estaban vinculados, a un país UE (entrega intracomunitaria) o fuera de la UE (exportación), no se devengaría el Impuesto a la importación.

La reforma introduce expresamente lo anterior en el articulado del Impuesto aun cuando, insistimos, ya se preveía por doctrina administrativa.

3.- Exenciones en operaciones interiores.

Se incluyen dentro de la exención de los servicios de custodia de niños la **atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar.**

Se **elimina** la exención de los servicios prestados por fedatarios públicos en relación con operaciones financieras exentas o no sujetas a IVA.

Se **elimina** igualmente la exención de las **entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación NO FIDUCIARIAS por los propietarios de terrenos** comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias Juntas en proporción a sus aportaciones.

Se elimina el requisito exigido para la no aplicación de la exención del Impuesto en las **entregas de terrenos no edificables**, el cual establece, según la redacción vigente de la norma, que la entrega sea efectuada por el propio promotor de la urbanización, (Artículo 20.uno.20º de la LIVA), de manera que **no se aplicará la exención cualquiera que sea el transmitente..**

En cuanto a la **RENUNCIA A LA EXENCIÓN en operaciones inmobiliarias** destacar que **se flexibiliza su opción** ya que conforme a la reforma introducida, cabrá la posibilidad de renunciar a la exención (inversión del sujeto pasivo):

- **Aun cuando no tengamos el derecho a la deducción total** (pero sí parcial) del Impuesto soportado en la adquisición. Es decir, cuando estemos en prorrata y no tengamos un porcentaje de deducción plena del Impuesto.
- Incluso se admite la posibilidad de renuncia a la exención cuando no tengamos derecho a la deducción del Impuesto soportado en la adquisición (ni total ni parcial) pero, en función del destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que otorguen el derecho a la deducción.

Recordar que en caso de renuncia a la exención se aplica la regla de la inversión del sujeto pasivo por lo que en operaciones entre empresas del mismo "Grupo" en el sentido más amplio no se produciría el efecto financiero del Impuesto.

4.- Transmisiones de Valores.

Se califica como **entrega de bienes la transmisión** (matización efectuada acertadamente por el Proyecto) de aquellas **participaciones o acciones en sociedades cuya posesión asegure, de hecho o de derecho**, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble en los supuestos previstos en el artículo 20.Uno.18º.k de la LIVA

No supone ninguna modificación a la situación actual. Trae causa de la STJUE de 5 de julio de 2012, C259/11 en la que se establecía que para poder considerar algunas transmisiones de valores como no exentas del Impuesto, el Estado

Miembro debía considerar previamente a tales transmisiones de valores que pretende sujetar al Impuesto como entregas de bienes, y así se ha procedido.

5.- Régimen de depósito distinto del aduanero.

Con efectos 01/01/2016 se estructura el uso del régimen de depósito distinto del aduanero para **restringir la exención de las importaciones de bienes que se vinculen a dicho régimen** a los bienes objeto de Impuestos Especiales, a los bienes procedentes del Territorio Aduanero de la Comunidad, y a determinados bienes cuya exigencia viene establecida por la Directiva de IVA:

6.- Localización de operaciones a efectos del Impuesto.

Con anterioridad a la reforma, las **entregas de bienes que debían ser objeto de instalación o montaje** antes de su puesta a disposición se localizaban en el territorio donde se ultimaba la referida instalación, siempre que el coste de aquélla superara el 15% del total de la contraprestación.

Lo anterior suponía que en el caso de transmitir bienes a otra empresa de la UE, por ejemplo, que debieran ser objeto de instalación o montaje (por el propio proveedor o por un tercero subcontratado) había que determinar el coste de la misma, de tal forma que, si superaba el 15% comentado se localizaba la operación en el país de destino, y si no lo superaba, se localizaba la operación en el país de expedición.

En caso de **localizarse en el país de destino la entrega de bienes**, había que determinar, conforme a la normativa del País en cuestión si se aplica, o no, al igual que en España, la regla de inversión del sujeto pasivo en entregas de bienes, o no:

- Si se aplica la citada regla, tan solo se emite la factura sin IVA, pero no se considera entrega intracomunitaria, sino operación no localizada a efectos de IVA en España.
- Si no se aplica la citada regla, el proveedor español debería emitir factura con el IVA del país UE en cuestión, pero previamente debería darse de alta a efectos del Impuesto en ese país.

Con posterioridad a la reforma estas operaciones quedarán localizadas en el país de destino aun cuando el coste de la instalación no supere el 15% del total, siempre y cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.

Por ende, en caso de realizar este tipo de operaciones se deberá tener muy en cuenta lo anterior, siendo lo más aconsejable conocer de antemano las reglas de inversión del sujeto pasivo que aplican los países en los que instalamos o montamos los bienes entregados.

7.- Rectificación de la Base Imponible.

Sobre la **modificación de la base imponible** (artículo 80 de la LIVA), se **flexibiliza el procedimiento** mediante las siguientes alteraciones:

- En caso de **deudor en concurso: se amplía de 1 a 2 meses el plazo** para poder realizar la modificación de la base imponible.
- En el caso de **créditos incobrables**: los empresarios que sean **considerados PYME** podrán modificar la base imponible transcurrido el plazo



de 6 meses como se venía exigiendo hasta la fecha o **podrán esperar al plazo general de 1 año que se exige para el resto de empresarios.**

8.- Inversión del sujeto pasivo.

Se **amplían los supuestos de aplicación** a la entrega determinados productos, en particular, los *teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, así como plata, platino y paladio*

Con respecto a los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo aplicables a las entregas de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas **digitales será de aplicación cuando el importe total de las entregas, excluido el IVA, realizadas por el empresario o profesional a un mismo destinatario y mes natural, exceda de 10.000 euros.**

Ojo con fraccionar la operación ya que, a efectos del cálculo del límite mencionado, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una **única operación** y que se ha producido el **desglose artificial** de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

Las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del Impuesto sus destinatarios deberán documentarse en una **factura mediante serie especial.**

9.- Tipo impositivo.

Como consecuencia de la STJUE de 17 de enero de 2013, C-360/11, se modifica la normativa del Impuesto en lo referente a **los tipos impositivos aplicables a los productos sanitarios.**

Los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario, son el grueso de productos más afectados por la modificación del tipo impositivo, al pasar a tributar, con carácter general, del tipo reducido del 10% del Impuesto al 21%, manteniéndose exclusivamente la tributación por el tipo del 10% para aquellos productos que, por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, y cuya relación se incorpora a un nuevo apartado octavo del Anexo de la LIVA.

El listado de productos que se relacionan en el nuevo apartado octavo del anexo incorpora productos destinados exclusivamente a **personas con discapacidad** como aparatos que están diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva; con otros, donde puede resultar un uso mixto de los mismos, si bien con una clara y objetiva utilidad para personas con discapacidad.

Por último, las **flores y las plantas** pasan del 21% al 10%.

10.- Deducciones.

Destaca la ampliación de la **posibilidad de aplicar prorratea especial de forma obligatoria** a aquellos casos en los que el montante de las deducciones en prorratea general exceda en un 10 por 100 del que resultaría de la aplicación de la prorratea especial. Con anterioridad de fijaba en un 20 por 100.





11.- Devolución de IVA a no establecidos en U.E.

Se elimina el requisito de reciprocidad para las cuotas soportadas por servicios de **hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial** y el acceso a éstas, así como en relación con la **adquisición o importación de moldes, plantillas o equipos que se utilicen en la fabricación** de bienes que sean exportados con destino al empresario no establecido, siempre que tales equipos sean también objeto de exportación finalizada su utilización o sean destruidos.

Esta modificación permite a los empresarios o profesionales no establecidos en la UE, que soporten IVA en los supuestos indicados, poder obtener su devolución. Antes se exigía que el país en el que está establecido el empresario o profesional aplicara la misma regla a los empresarios o profesionales establecidos en España.

12.- Liquidación de IVA en las importaciones.

Con ocasión de la importación, la Administración Aduanera liquida los derechos arancelarios y el IVA a la importación. Ambos conceptos deben hacerse efectivos, sin perjuicio de que el documento que contiene la liquidación del IVA habilita a la deducción de su importe en las declaraciones ordinarias que deba presentar el sujeto pasivo.

La Administración Aduanera seguirá procediendo a liquidar el IVA a la importación, pero desde 1 de enero de 2015 se prevé que la recaudación e ingreso de las cuotas pueda **efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se reciba dicha liquidación**, lo que evitará el efecto financiero de ingreso de las cuotas y posterior recuperación a través de la deducción en las declaraciones-liquidaciones periódicas.

Conforme al Proyecto de Reglamento del Impuesto, **deberá optarse** por aplicar lo anterior durante el **mes de noviembre anterior** al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, **entendiéndose prorrogada** para los años siguientes en tanto **no se produzca la renuncia** a la misma o la exclusión.

No obstante, **para el ejercicio 2015** la **opción podrá realizarse hasta el día 31 de Enero** de dicho año, tal y como establece el citado Proyecto de Reglamento del Impuesto.

Recibirán cumplida información de lo anterior una vez que el Proyecto de Reglamento sea publicado con su redacción definitiva en el BOE.

13.- Régimen Especial de las Agencias de Viajes.

Se introducen **diversas modificaciones** en el régimen especial de agencias de viajes:

- Se incluye expresamente la aplicación del régimen a las operaciones realizadas por cualquier empresario que impliquen la actuación en nombre propio en la contratación de servicios de hospedaje o transporte en beneficio de un tercero.
- Se elimina la posibilidad de hacer constar en la factura con la referencia a "cuotas de IVA incluidas en el precio" la cantidad resultante de multiplicar por 6 y dividir por 100 el precio de la operación y que esta cuantía se entienda soportada por el destinatario a los efectos de practicar sus deducciones.

- No obstante, cuando el destinatario sea empresario, podrá optarse por la aplicación del régimen general del impuesto, opción que, de acuerdo con el Borrador de Reglamento, se practicará por cada operación y deberá comunicarse por escrito al destinatario con carácter previo o simultáneo a la prestación, lo que se considera cumplido si la factura expedida no contiene la mención a la aplicación del Régimen especial de agencias de viaje.
- Se elimina la posibilidad de determinar la base imponible de forma global para cada período impositivo.

14.- Régimen Especial Grupo de Entidades

Las **modificaciones** que se introducen en el ámbito exclusivo del IVA en relación con el **perímetro del Grupo** son:

- Por un lado, en atención a la habilitación que se deriva del criterio del Tribunal de Justicia de la UE, se permite que las sociedades mercantiles que no tengan la consideración de empresarios o profesionales puedan tener la consideración de entidades dominantes del Grupo.
- Por otro y, a fin de adecuar la norma española al criterio de la Comunicación de la Comisión, la norma modifica los requisitos subjetivos de aplicación del Régimen, de forma que, con efectos 1 de enero de 2015, se exige la **conurrencia de vínculos en los órdenes financiero, económico y organizativo.**

Se habilita la posibilidad de que las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales a efectos de IVA puedan formar parte del Grupo como sociedad dominante.

15.- Nuevas infracciones.

La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta de la actuación como empresarios en los supuestos de inversión del sujeto pasivo aplicables a las entregas de inmuebles, que se sanciona con multa proporcional del 1% de la cuota correspondiente a las operaciones en las que se produzca el incumplimiento, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000.

La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta de la actuación como empresarios y de la naturaleza de las obras en los supuestos de inversión del sujeto pasivo aplicables a las ejecuciones de obra inmobiliaria, que se sanciona con multa proporcional del 1% de la cuota correspondiente a las operaciones en las que se produzca el incumplimiento, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000.

La no consignación o consignación incorrecta o incompleta del IVA liquidado a la importación en la autoliquidación en los casos que proceda, que podrá ser sancionada con una multa del 10% de la cuota de IVA devengada correspondiente a la liquidación efectuada.

16.- Responsabilidad subsidiaria: Titular de Depósito Distinto de Aduanero.

Se establece a partir del 1 de enero de 2016 la responsabilidad subsidiaria del titular del depósito distinto del aduanero del pago de la deuda tributaria devengada con ocasión de la salida de los bienes, salvo para los bienes objeto de impuestos especiales.

17.- Prestaciones de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica.

Esta modificación obedece a la obligada transposición de las disposiciones de la Directiva 2008/8, con efectos 1 de enero de 2015, para establecer las **nuevas reglas de localización** que resultarán aplicables a los servicios telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y a los prestados por vía electrónica.

Hasta 31 de diciembre de 2014, estos servicios prestados por entidades establecidas en España a **consumidores finales** domiciliados en la Comunidad o en Canarias quedan sujetos a IVA español o a IGIC, respectivamente.

A partir de 1 de enero de 2015, sin embargo, van a quedar sujetos en el Estado miembro en el que radique el **domicilio o residencia habitual del cliente** de forma que, cuando éste sea **consumidor final**, **el prestador quedará obligado a repercutir e ingresar el IVA del Estado del domicilio del cliente** o, en su caso, el IGIC.

En el caso de **destinatarios** (empresarios o no) **radicados fuera de la Comunidad**, podrán quedar **sujetos a tributación en el territorio de aplicación del IVA** en el caso de que el **servicio se utilice o explote en el citado territorio**.

Dado que lo anterior supondría un lío de relativa importancia a **nivel de gestión**, a fin de simplificar la gestión de las obligaciones a cumplir en cada uno de los Estados miembros en los que se presten servicios, se establece la posibilidad de optar por el mecanismo llamado “Mini Ventanilla Única” por el del cual la declaración del impuesto a ingresar en cada Administración se gestionará solo a través de la Administración del lugar de establecimiento del prestador (española, en este caso).

Habrá que ver si por la realización de operaciones en las que se es sujeto pasivo localizadas en otros países UE obligará a obtener NIF/IVA del país en cuestión en estos casos.

18.- Régimen Simplificado y de la agricultura ganadería y pesca.

Se reducen los límites cuantitativos que permiten la aplicación del régimen simplificado y los requisitos subjetivos y cuantitativos para la aplicación del Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (estos últimos con entrada en vigor 1 de enero de 2016) y se introducen algunas correcciones técnicas en relación con las transmisiones de inmuebles en el régimen de recargo de equivalencia.

Los nuevos límites previstos son:

- Actividades no agrícolas: se reduce a 150.000 euros el volumen de ingresos anuales correspondiente al año inmediato anterior.
- Actividades agrícolas, forestales y ganaderas: se reduce a 250.000 el volumen de ingresos.
- Para todas: se reduce a 150.000 el volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios realizadas en el año anterior.

D) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (*Directamente aplicable en Territorios Forales*).

1.- Exenciones.

Indicar con carácter previo que se suprime la exención de hasta 1.500 euros sobre dividendos obtenidos por ciertas personas físicas no residentes, en la línea de modificación del IRPF.

a.- Ganancias patrimoniales derivadas de la venta de bienes muebles.

Se añade una nueva cláusula anti-abuso en el caso transmisiones de acciones o participaciones por parte de entidades no residentes (pero residentes en UE) sin mediar establecimiento permanente, en el caso de que quien transmita sea una persona jurídica.

De esta forma, NO se aplica la exención cuando a la plusvalía, en su caso, obtenida, no le pudiera ser de aplicación lo establecido en el artículo 21 de la Ley del impuesto sobre Sociedades, que es el artículo que regula la exención como método de eliminación de la doble imposición internacional.

b.- Beneficios distribuidos por las sociedades filiales a sus matrices.

La exención se continúa aplicando en el caso de que las matrices se sitúen en países UE o países integrantes del Espacio Económico Europeo con la concurrencia de determinados requisitos.

En cuanto al requisito de % de participación se añade que, aun cuando el mismo sea inferior al 5% (% mínimo de participación) se acepta igualmente la exención en el caso de que el coste de adquisición de la participación fuere superior a 20 millones de euros.

Por otro lado, para el cómputo del plazo de tenencia (se requiere un año de antigüedad o cumplirlo a posteriori) se tendrán en cuenta también el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

Se elimina la referencia al 3% de participación cuando el mismo hubiera sido reducido a un % inferior al 5% como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial.

Por último, y por ello no menos importante, en el caso de sociedades matrices residentes en países del Espacio Económico Europeo hasta la fecha se venía exigiendo, entre otros requisitos, que dichas sociedades matrices residieran en un Estado que hubiera “suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria”, ahora la norma cambia su redacción para exigir la residencia en un Estado con un “efectivo intercambio de información tributaria”, en los nuevos términos introducidos en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Recordar que en caso de que la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que NO residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información, **NO se aplicará la exención**, excepto cuando a constitución y operativa de aquella responde a motivos **económicos válidos y razones empresariales sustantivas**.

c.- Cánones y regalías.

Se modifica la cláusula anti-abuso actualmente existente para los pagos de cánones a empresas asociadas residentes en la UE para admitir la no aplicación de la misma exclusivamente “cuando la constitución y operativa de



aquella (la sociedad receptora del dividendo o canon) responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos”

2.- Base Imponible

a.- Exit Tax

Se establece la obligación de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos afectos a un establecimiento permanente que cesa su actividad o son transferidos al extranjero. Se trata del llamado “Exit Tax”, también aplicado en otros países como Alemania.

El pago de la deuda tributaria resultante de lo anteriormente expuesto, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, **será aplazado** por la Administración Tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

Indicar que el **tipo de gravamen** aplicable a la plusvalía comentada (como en el caso de todos los establecimientos permanentes) se remite al aplicable según la **nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades**.

En el supuesto de ganancias patrimoniales por transmisión de acciones o participaciones obtenidas por no residentes a los que **previamente les hubiera sido de aplicación el nuevo régimen de tributación por cambio de residencia**, se establece expresamente que la ganancia patrimonial se computará tomando **como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones utilizado** a efectos del citado nuevo régimen.

b.- Base imponible neta.

Se modifican las reglas para la determinación de la base imponible de los contribuyentes residentes en la UE, que hasta la fecha permiten deducir tanto a contribuyentes personas físicas como jurídicas, los gastos previstos en la LIRPF, siempre que acrediten que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

- Por un lado, estas reglas se extienden también a residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.
- Por otro, se prevé que deba atenderse a su efectiva condición de persona física o jurídica, de forma que en el caso de personas jurídicas la norma de referencia para la deducción de los gastos sea la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con iguales requisitos de acreditación y vinculación con la actividad realizada en España que los hasta ahora vigentes.

3.- Tipo de gravamen.

El **tipo de gravamen de los establecimientos permanentes** se determinará por remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

La **imposición complementaria sobre las rentas obtenidas y transferidas al extranjero** por establecimientos permanentes se practicará al tipo del 20% durante 2015 y al 19% a partir de 2016.

En cuanto a las **rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente**, el tipo de gravamen general, que hasta la fecha era del 24,75%, (i) se reduce a un 24% y (ii) a un 19% desde 2016 (20% durante 2015) para residentes en la Unión Europea o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en línea con la reducción del tipo mínimo de gravamen de la escala general del IRPF.

El tipo de gravamen de las **entidades en atribución de rentas** con presencia en territorio español se fija en el 25%

4.- Otras modificaciones.

Se extiende el régimen de **opción para contribuyentes residentes en otros Estados Miembros de la UE de tributar por el IRPF** a los residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un **efectivo intercambio de información tributaria, ampliándose los supuestos de aplicación** también al caso de que el contribuyente haya obtenido en territorio español una renta inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiera correspondido de haber sido residente fiscal en España, y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.

Las **ganancias patrimoniales generadas en transmisiones de inmuebles que hayan constituido la vivienda habitual** de un no residente en España estarán **exentas de gravamen** en caso de **reversión** del importe obtenido en dicha transmisión en otra vivienda habitual, y bajo las mismas condiciones aplicables a los residentes fiscales en España.

No obstante, esta exención **no evita la aplicación de la retención del 3%** del precio de transmisión en las transmisiones de inmuebles por no residentes, ni exime de la obligación de presentar declaración e ingresar la deuda tributaria al no residente, si bien si la reversión se hubiera producido con anterioridad a la transmisión, podrá tenerse en cuenta a efectos de determinar la deuda tributaria correspondiente

Por último, la Disposición Final Segunda establece la **definición de paraíso fiscal, de nula tributación y efectivo intercambio de información** (que afecta a otras leyes y reglamentos, no solo a la normativa en esta materia) para incluir nuevos criterios actualizadores de la lista de paraísos fiscales y, en particular, la posibilidad de que los países o territorios con esta consideración firmen el “Convenio de Asistencia Mutua en Materia Fiscal de la OCDE, enmendado por el Protocolo 2010” o los resultados de las “evaluaciones inter partes” realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

1.2 Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29/11/2014).

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se mantienen para el ejercicio 2015 la cuantía de los módulos, los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas y sus instrucciones de aplicación. Asimismo, se mantiene la reducción del 5 por ciento sobre el rendimiento neto de módulos derivada de los acuerdos alcanzados en la Mesa del Trabajo Autónomo.

No obstante, como novedades de esta Orden, en el anexo I, se incorporan, por una parte, un nuevo índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica y, por otra, se establece un nuevo índice de rendimiento neto para los contribuyentes dedicados a la actividad forestal de extracción de resina, que debido a la modificación del ámbito de aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido van a poder aplicar a partir de este año el método de estimación objetiva.

Además, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional quinta, el índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica también será de aplicación en el período impositivo 2014.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, la presente Orden también mantiene, para 2015, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

Por último, se mantiene para este período la reducción sobre el rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.

2. TERRITORIOS FORALES.

2.1 ÁLAVA.

2.1.1 MUY IMPORTANTE. NUEVOS PORCENTAJES DE RETENCIÓN APLICABLES EN 2015.

Debido a que los Territorios Forales carecen de competencia para regular determinados porcentajes de retención, varios de los nuevos porcentajes de retención aprobados por Territorio Común son aplicables a los citados Territorios Forales desde 01/01/2015. Se exponen a continuación:

Rendimientos capital mobiliario	20%	19%
Rendimientos actividades económicas		
Profesionales (Reglamento)	19%	18%
Por inicio (Reglamento)	9%	
Con ingresos < 15.000 € y > 75% de suma Rº íntegros de actividades económica y trabajo	15%	
Actividades agrícolas	2%	
Actividades ganaderas	2%	
Engorde porcino	1%	
Actividades forestales	2%	
Actividades económicas en EO	1%	
Ganancias Patrimoniales	20%	19%

2.1.2 MUY IMPORTANTE. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

Debido a la ausencia de capacidad normativa en materia de IVA e IRNR, lo dispuesto respecto a estos Impuestos en el apartado 1.1 C) y 1.1 D) anterior resulta **directamente aplicable a los Territorios Forales.**

2.2 GUIPÚZCOA.

2.2.1 MUY IMPORTANTE. NUEVOS PORCENTAJES DE RETENCIÓN APLICABLES EN 2015.

Debido a que los Territorios Forales carecen de competencia para regular determinados porcentajes de retención, varios de los nuevos porcentajes de retención aprobados por Territorio Común son aplicables a los citados Territorios Forales desde 01/01/2015. Se exponen a continuación:

Rendimientos capital mobiliario	20%	19%
Rendimientos actividades económicas		
Profesionales (Reglamento)	19%	18%
Por inicio (Reglamento)	9%	
Con ingresos < 15.000 € y > 75% de suma R ^o íntegros de actividades económica y trabajo	15%	
Actividades agrícolas	2%	
Actividades ganaderas	2%	
Engorde porcino	1%	
Actividades forestales	2%	
Actividades económicas en EO	1%	
Ganancias Patrimoniales	20%	19%

2.2.2 MUY IMPORTANTE. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

Debido a la ausencia de capacidad normativa en materia de IVA e IRNR, lo dispuesto respecto a estos Impuestos en el apartado 1.1 C) y 1.1 D) anterior resulta **directamente** aplicable a los Territorios Forales.

2.3 BIZKAIA.

2.3.1 MUY IMPORTANTE. NUEVOS PORCENTAJES DE RETENCIÓN APLICABLES EN 2015.

Debido a que los Territorios Forales carecen de competencia para regular determinados porcentajes de retención, varios de los nuevos porcentajes de retención aprobados por Territorio Común son aplicables a los citados Territorios Forales desde 01/01/2015. Se exponen a continuación:

Rendimientos capital mobiliario	20%	19%
Rendimientos actividades económicas		
Profesionales (Reglamento)	19%	18%
Por inicio (Reglamento)	9%	
Con ingresos < 15.000 € y > 75% de suma R ^o íntegros de actividades económica y trabajo	15%	
Actividades agrícolas	2%	
Actividades ganaderas	2%	
Engorde porcino	1%	
Actividades forestales	2%	
Actividades económicas en EO	1%	
Ganancias Patrimoniales	20%	19%

2.3.2 MUY IMPORTANTE. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

Debido a la ausencia de capacidad normativa en materia de IVA e IRNR, lo dispuesto respecto a estos Impuestos en el apartado 1.1 C) y 1.1. D) anterior resulta **directamente aplicable a los Territorios Forales.**

2.3.3 DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 123/2014, de 11 de noviembre, por el que se modifican varios Reglamentos tributarios (BOB 18/11/2014).

En el ámbito de las **obligaciones tributarias formales**, se introduce una **nueva obligación de información** en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, al objeto de adaptar la normativa sobre asistencia mutua al intercambio automático de información. En este sentido se añade un nuevo artículo 48 bis en dicho Reglamento, con la finalidad de establecer la **obligación de las instituciones financieras de suministrar información sobre cuentas financieras y de identificar la residencia o en su caso, nacionalidad de las personas que ostenten la titularidad o control de las mismas.**

En lo que a la normativa del **Impuesto sobre Sociedades** se refiere, la aprobación del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre **bonificaciones en la cotización de la Seguridad Social del personal investigador**, recupera el incentivo no tributario de la bonificación en la cotización a la Seguridad Social respecto al personal investigador y establece la compatibilidad de las bonificaciones con la aplicación de las deducciones por I+D+I en el Impuesto sobre Sociedades en determinados supuestos. Este nuevo régimen de compatibilidad obliga a revisar el contenido de la disposición adicional segunda del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que versa sobre esta materia, determinándose que **será compatible por una misma empresa y en un mismo proyecto, la aplicación de bonificaciones sobre investigadores junto con la de deducciones por otros investigadores por los que la empresa, en ese caso desee deducirse.**

Las entidades o empresas que apliquen bonificaciones y que también apliquen deducciones, deberán además aportar a requerimiento de la Administración Tributaria una **memoria anual de actividades y proyectos ejecutados e investigadores afectados por la bonificación.**

2.3.4 DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2014, de 2 de diciembre, por el que se modifica el Texto refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio (BOB 05/12/2014).

Se elimina con efectos inmediatos la reducción de la base imponible para determinar la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con las adquisiciones por herencia o legado de cualquier tipo de endeudamiento emitido por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales o las Entidades Locales Territoriales de los tres Territorios Históricos.

2.3.5 **DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 144/2014, de 2 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia y otros Reglamentos tributarios. (BOB 09/12/2014).**

Entre las modificaciones que se incluyen podemos destacar: la **reducción del plazo de atención de los requerimientos de información**, que pasa de 1 mes a 10 días hábiles; la necesidad de incluir el **código IBAN** en el código de cuenta cliente única en la que deberán domiciliarse todos los aplazamientos de un mismo contribuyente y que deberá ser de titularidad del mismo; el **tratamiento unitario dado a partir de ahora a las autoliquidaciones telemáticas, a las deudas de vencimiento periódico y a los aplazamientos y fraccionamientos de pago**, en cuanto a recaudación se refiere; la **ampliación de uno a dos meses del plazo de puesta a disposición de los bienes, en el caso de dación en pago de deudas**. En este último ámbito, cuando la solicitud de dación en pago se presente dentro del primer mes del periodo ejecutivo de pago, no se iniciará la ejecución contra el patrimonio del deudor y el recargo exigible será el ejecutivo, corrigiéndose así la diferencia de trato dada a esta forma de pago de deudas.

Se han sistematizado, por otra parte, los **supuestos en los que una solicitud de aplazamiento se considera que tiene como fin la prolongación artificial en el tiempo del procedimiento recaudatorio**, estableciéndose detalladamente los supuestos y efectos de la inadmisión, habida cuenta de que la presentación de una solicitud de aplazamiento es uno de los motivos de su suspensión automática, hasta su resolución.

Entre estos supuestos destacan la **solicitud de aplazamiento de deudas que tengan la consideración de deudas contra la masa** de acuerdo con la legislación concursal, para permitir su cobro efectivo por la Hacienda Foral, las solicitudes que no aporten la oferta detallada y completa de los bienes ofrecidos en garantía, así como las que se refieran a deudas aplazadas con anterioridad y que perdieron eficacia por incumplimiento de alguno de los requisitos de la concesión. De esta forma, cuando se dé alguno de los supuestos enumerados en el artículo que los engloba, no se admitirá la solicitud y no se producirá la suspensión.

Finalmente en la disposición adicional cuarta se contempla la modificación de la disposición transitoria primera del Decreto Foral 44/2013, que aplazaba la **obligatoriedad de llevanza del libro de operaciones económicas** hasta el 1 de enero de 2015 a aquellos obligados tributarios que en el ejercicio 2012, desarrollaron actividades empresariales y determinaron su rendimiento neto en estimación directa normal o simplificada y sus ingresos no superaron la cuantía de 30.000 euros, a aquellos obligados tributarios que ejercieron actividades profesionales y determinaron su rendimiento neto en estimación directa normal o simplificada y sus ingresos no superaron la cuantía de 6.000 euros y a aquellos obligados tributarios que determinaron el rendimiento neto de sus actividades económicas en estimación objetiva en dicho año. Mediante la modificación de esta disposición transitoria **se prorroga este régimen**, aplicable a los obligados tributarios en 2014, **hasta el 1 de enero de 2016**.

3. CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES Y DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS.

3.1 Sentencias y Resoluciones de los Tribunales. Síntesis.

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
TJUE	12.12.2014	"TAX LEASE" . A pesar de la denuncia realizada por parte de astilleros holandeses, contra el examen realizado por la Comisión con respecto al nuevo régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, el TJUE ha confirmado que el examen realizado por la Comisión ha sido correcto y, por ende, que la nueva redacción del artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no constituye ayuda de Estado. www.aedaf.es
STS	06.11.2014	IVA. Exención del Impuesto. Terrenos urbanizados o en curso de urbanización . Si bien el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, en la realidad soportó la repercusión, y en este caso la inspección debió limitarse por aplicar la solución más favorable, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores. Aplicación de la doctrina sentada en STS 3 abr. 2008. www.aedaf.es
TEAF BIZKAIA	10.04.2014	RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD . Régimen fiscal de Bizkaia. Son responsables subsidiarios los administradores de hecho o derecho de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas pendientes en el momento del cese, si no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago, no haciendo los actos necesarios de su incumbencia, o consintiendo el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptando acuerdos que posibiliten las infracciones. APODERAMIENTO . Responsabilidad subsidiaria de las deudas tributarias de una sociedad cuando, no sólo conste en el Registro Mercantil la condición de administrador único de ésta, sino que, además, sea socio único. El hecho de que el interesado hubiera otorgado poderes en favor de una determinada persona, no hace desaparecer su condición de administrador ni le exime de sus obligaciones y responsabilidades de controlar la gestión de la persona apoderada. www.bitopus.es

3.2 Criterios de la Dirección General de Tributos y de las Haciendas Forales. Síntesis.

Emisor	Fecha	Síntesis de su contenido
DGT	15-12-2014	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Aceptación de herencia a beneficio de inventario . La DGT informa que en las sociedades de responsabilidad limitada, la responsabilidad de los socios está limitada al capital aportado, y por tanto, en el caso que las entidades contraigan deudas, no responden los socios con su patrimonio personal, por lo que no se podrán deducir las deudas de la empresa como deudas del causante. Por otra parte en relación con el concepto valor real, el Tribunal Supremo viene considerando como tal el valor intrínseco o por naturaleza del bien, y lo asimila al valor de mercado, como aquel precio que estaría dispuesto a pagar un comprador independiente en condiciones normales de mercado. En el caso planteado, de acciones de sociedades limitadas con patrimonio neto negativo, el valor real de dichas acciones como mínimo sería cero. Por lo tanto, como mínimo las acciones tendrán valor de mercado cero y nunca valor negativo. www.efl.es

DGT

06-10-2014

IRPF. Deducción por alquiler de vivienda habitual. El consultante es copropietario, junto con sus hermanas y con una participación del 33 por ciento, de una vivienda en la que reside con su pareja. El consultante y su pareja se están planteando satisfacer una determinada renta a sus hermanas mediante la formalización del correspondiente contrato de arrendamiento. En referencia a dicho contrato, existe reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que es manifestación, entre otras, la Sentencia de la Sala de lo Civil de 23 de diciembre de 1992 (fundamento de derecho Séptimo), que considera que *"en toda situación de condominio el arrendamiento que cualquier condueño pueda hacer a otro de ellos (o a un extraño) de su ideal cuota indivisa, no supone cesión arrendaticia de un espacio real y físicamente delimitado, que es el concepto básico del arrendamiento de inmuebles, sino solamente de un derecho (representado por la referida cuota ideal y abstracta)".* En definitiva, este Centro Directivo considera que el contrato que nos ocupa no puede equipararse, a efectos de aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual, a aquel en el que el cesionario y arrendatario carece de propiedad, en parte indivisa alguna, sobre la vivienda, resultando, en consecuencia, improcedente el derecho a aplicar la referida deducción. www.efl.es

4. CONVIENE RECORDAR.

4.1 Obligación de comunicar las variaciones en los elementos tributarios del Impuesto sobre Actividades Económicas "IAE" antes de 31.12.14.

Los sujetos y no exentos al IAE están obligados a comunicar **las variaciones de orden físico, económico o jurídico** que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas por el Impuesto de Actividades Económicas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este Impuesto.

Territorios Forales:

Según se establece en el Reglamento de este Impuesto, se consideran variaciones, entre otras:

Álava, Gipuzkoa y Bizkaia

- a) Oscilaciones en más o en menos superiores al 20% en los elementos tributarios (por ejemplo, kilowatios, metros cuadrados, etc.).
- b) En todo caso, el cambio de opción a realizar por el sujeto pasivo entre cuota municipal, provincial o estatal, cuando así lo permita la tarifa.

Sólo para Gipuzkoa y Bizkaia

- : c) Modificaciones en el ejercicio de la actividad gravada que permitan acogerse u obliguen a renunciar a notas que provoquen un incremento o reducción de cuotas.
- d) Variaciones en la composición de las Comunidades de Bienes.
- e) Cambios de forma societaria o denominación que no impliquen cambio en el NIF.



Las declaraciones de variación se presentarán en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en que se produzca la circunstancia que motivó la variación.

Las variaciones surtirán efecto a partir del período siguiente a aquel en el que se hubiera presentado la declaración de variación.

Por esta razón es importante revisar la situación de la empresa y ver si es necesario presentar alguna declaración de variación antes del próximo día 31 de diciembre de forma que produzca su efecto con fecha 1 de enero de 2015.

En el caso de que se desee que las variaciones recogidas en los puntos anteriores a), d) y e) surtan efecto inmediato, deberá presentarse declaración de alta y baja.

Como excepciones, señalamos para Gipuzkoa y Bizkaia, dos casos, entre otros, que no permiten presentar declaración de variación, sino en todo caso de alta y baja.

- a) Cambio de domicilio fiscal de un territorio a otro, en el caso de cuotas estatales o nacionales.
- b) Cambio de domicilio de la actividad en el caso de cuotas municipales.

Territorio Común:

Se consideran variaciones:

- a) Las oscilaciones superiores al 20% de los elementos tributarios.
- b) Y en todo caso el cambio de opción a realizar por el sujeto pasivo entre cuota municipal, provincial o estatal, cuando así lo permita la tarifa.

Las declaraciones de variación se presentarán, en el plazo de un mes, desde la fecha en que se produzca la circunstancia que motivó la variación.

Las variaciones surtirán efecto a partir del período siguiente a aquel en el que se hubiera presentado la declaración de variación.

También es importante recordar que en Bizkaia y en Territorio Común, los sujetos pasivos exentos del IAE están obligados a presentar declaración de alta en la matricula del Impuesto cuando dejen de cumplir las condiciones exigidas para la aplicación de la exención por volumen de operaciones. Esta **declaración se presentará durante el mes de diciembre inmediato anterior al año en el que el sujeto pasivo resulte obligado a contribuir por el impuesto**. En este sentido les recordamos que la exención por volumen de operaciones (V.O.), se aplicará para sujetos pasivos que tengan un V.O. inferior a 2.000.000 € en Bizkaia y Álava, y de 1.000.000 € en territorio de normativa común y Gipuzkoa, por lo que si superaron este volumen en el **ejercicio 2013** y no tributaron en el ejercicio 2014 por el I.A.E, deberán presentar declaración de alta en la matricula del Impuesto durante este mes de diciembre, que surtirá efectos a partir del 2015, incluido. En el caso contrario, es decir **si comienza a disfrutar de la exención, también deberá presentar una declaración en la matricula del Impuesto indicando la naturaleza de la baja (volumen de operaciones inferior a los indicados)**.

4.2 Obligación de formalizar por escrito los contratos alimentarios. El art. 8 de la Ley 12/2013 de medidas para mejorar el funcionamiento de la cadena alimentaria, establece que “**Los contratos alimentarios** [aquellos en los que una de las partes se obliga frente a la otra a la venta de productos alimentarios o alimenticios e insumos alimentarios, por un precio cierto, bien se trate de una compraventa o de un suministro de forma continuada. Se exceptúan aquellos que tengan lugar con consumidores finales] **deberán formalizarse por escrito.** *Dicha formalización deberá realizarse antes del inicio de las prestaciones que tengan su origen en los mismos.*”

El art. 23.1.a) de la Ley 12/2013 considera **infracción leve** la no formalización por escrito de estos contratos, sancionable con **multa de entre 1 y 3.000 euros**.

4.3 Plazo de pago en operaciones comerciales de productos agroalimentarios. La Ley 15/2010 por la que se modifica la Ley 3/2004 por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, establece, en su Disposición Adicional Primera, el régimen especial para productos agroalimentarios, indicando que los aplazamientos de pago no podrán exceder de **30 días** a partir de la fecha de entrega de mercancías para los productos de alimentación **frescos** y perecederos y de **60 días** para los que **no sean frescos** o perecederos.

Por su parte, la Ley 3/2004 por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales establece que el incumplimiento del plazo de pago pactado o establecido legalmente obligará al pago de un **interés de demora**. El interés de demora será el que resulte del contrato y, en defecto de pacto, será la suma del tipo de interés aplicado por el Banco Central Europeo a su más reciente operación principal de financiación efectuada antes del primer día del semestre natural de que se trate más ocho puntos porcentuales. Además del devengo del interés indicado, cuando el deudor incurra en mora, el acreedor tendrá derecho a cobrar del deudor una cantidad fija de 40 euros, que se añadirá en todo caso y sin necesidad de petición expresa a la deuda principal. Adicionalmente, el acreedor tendrá derecho a reclamar al deudor una **indemnización** por todos los costes de cobro debidamente acreditados que haya sufrido a causa de la mora de éste y que superen la cantidad indicada en el párrafo anterior.

El art. 23.2 de la Ley 12/2013 de medidas para mejorar el funcionamiento de la cadena alimentaria considera **infracción grave** el incumplimiento de los plazos de pago previstos en la Ley 15/2010, sancionable con **multa de entre 3.001 euros y 100.000 euros**.

4.4 Obligación de utilizar el formato electrónico para la expedición y remisión de facturas a la Administración Pública desde el 15 de enero de 2015. Concretamente estarán obligadas a presentar factura electrónica las siguientes entidades: S.A., S.R.L., U.T.E., A.I.E., Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, Establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español en los términos que establece la normativa tributaria.

Excepciones: No obstante, **las Administraciones Públicas podrán excluir reglamentariamente de esta obligación de facturación electrónica a las facturas cuyo importe sea de hasta 5.000 euros** y a las emitidas por los proveedores a los servicios en el exterior de las Administraciones Públicas hasta que dichas facturas puedan satisfacer los requerimientos para su presentación a través del Punto general de entrada de facturas electrónicas, de acuerdo con la valoración del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y los servicios en el exterior dispongan de los medios y sistemas apropiados para su recepción en dichos servicios.

5. Consultas resueltas por el ICAC y publicadas en los BOICAC N° 98 y 99 ⁽¹⁾

BOICAC N°	CONSULTA
98	Tratamiento contable de una póliza de crédito y un descubierto en cuenta corriente. NRV 9ª
98	Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero. NRV 12ª
98	Tratamiento contable de una factura en un determinado contrato de arrendamiento operativo. NRV 8ª y NRV 12ª
98	Modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en virtud de la emisión de una factura rectificativa. NRV 12ª
98	Programa de fidelización de clientes. NRV 14ª
98	Tratamiento contable de las retenciones en las nóminas de los trabajadores mal practicadas de ejercicios anteriores. NRV 22ª
98	Impuesto sobre las ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Efectos contables de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014. NECA 7ª
98	Calificación contable del mobiliario adquirido por una empresa destinado a la exposición en tiendas y ferias
98	Salario variable abonado por una empresa a sus empleados en función de objetivos. Principio de devengo. MCC
99	Adquisición de un inmueble sometido a una condición. NRV 2ª y NRV 14ª
99	Contabilización de una Sentencia desfavorable que obliga a dos empresas del mismo grupo. NRV 15ª.
99	Gastos de estudio y exploración de recursos mineros. NRV 5ª y 6ª.
99	Canon de entrada a una franquicia. NRV 5ª.
99	Criterios de aplicación del beneficio en una sociedad que tiene registrados resultados negativos de ejercicios anteriores y en la que la reserva legal no ha alcanzado el 20 por 100 del capital social.
99	Arrendamiento de inmueble con opción de compra. NRV 8ª.
99	Adquisición de un inmueble y una indemnización en efectivo tras la resolución de un litigio. NRV 2ª y NRV 14ª.

(1) *Leído el concepto de que trata cada consulta, si alguno de Vds., está interesado en conocer la respuesta completa de la consulta que le afecta, le rogamos nos envíe su correo electrónico solicitándonos su envío.*



FELIZ NAVIDAD