



NEWSLETTER FISCAL

NOVEDADES IRPF



El pasado viernes, **28 de noviembre**, se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Las presentes notas pretenden dar una visión global de la reforma que finalmente ha visto la luz, poniendo fin a la cobertura que desde este despacho venimos haciendo desde la publicación del anteproyecto:

MODIFICACIONES EN LA LEY DEL IRPF

Según señala la Exposición de Motivos, los tres pilares vertebradores de la presente reforma del IRPF son la familia, los trabajadores por cuenta ajena y propia y el ahorro, pivotando la reforma esencialmente en una rebaja de los tipos impositivos y una correlativa eliminación de incentivos fiscales que reducían significativamente la base imponible del Impuesto.

a) Sistema Dual y Escalas de Gravamen

Un primer aspecto que debemos destacar de la reforma es precisamente aquello que no se reforma. Así, se mantiene el vigente sistema dual del impuesto, es decir, la diferenciación de dos clases de bases imponibles (la general y la del ahorro) sometidas a distintos tipos impositivos, tipos que se reducen de forma paulatina durante los ejercicios 2015 y 2016:

ESCALA APLICABLE A BASE LIQUIDABLE GENERAL (EJERCICIO 2015)			
Base liquidable	Cuota Íntegra	Resto Base Liquidable	Tipo Aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje *
-	-	-	-
-	-	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

* Suponiendo que la escala autonómica es la misma que la estatal

ESCALA APLICABLE A BASE LIQUIDABLE GENERAL (EJERCICIO 2016)			
Base liquidable	Cuota Íntegra	Resto Base Liquidable	Tipo Aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje *
-	-	-	-
-	-	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	13.800,00	30,00
35.200,00	8.725,50	26.000,00	37,00
60.000,00	17.901,50	En adelante	45,00

* Suponiendo que la escala autonómica es la misma que la estatal

ESCALA APLICABLE A BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO (EJERCICIO 2015)			
Base liquidable	Cuota Íntegra	Resto Base Liquidable	Tipo Aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje *
-	-	-	-
-	-	6.000,00	20,00
6.000,00	1.200,00	44.000,00	22,00
50.000,00	10.880,00	En adelante	24,00

* Suponiendo que la escala autonómica es la misma que la estatal

ESCALA APLICABLE A BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO (EJERCICIO 2016)			
Base liquidable	Cuota Íntegra	Resto Base Liquidable	Tipo Aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje *
-	-	-	-
-	-	6.000,00	19,00
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00
50.000,00	10.380,00	En adelante	23,00

* Suponiendo que la escala autonómica es la misma que la estatal

Como puede observarse, en lo referente a la base liquidable general se reducen el número de tramos (se pasa de 7 a 5), estableciéndose un tipo máximo a partir de 2016 del 45 por 100 (suponiendo que la comunidad autónoma mantenga los mismos tipos impositivos que se fijan para la parte estatal).

Por su parte, la base liquidable del ahorro establece un tipo máximo del 23 por 100 a partir del 2016.

Pero, a pesar de mantenerse el sistema dual, a la hora de determinar la base imponible del ahorro se vuelve a dejar sin efecto la diferenciación entre ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en más o menos de un año. En la normativa vigente actualmente, las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en un año o menos se incluyen en la base general, pudiendo únicamente compensarse entre sí (y no con el resto de la base general, ni con las ganancias o pérdidas de más de un año). Tras la modificación operada, **las ganancias y pérdidas se compensarán entre sí, independientemente del periodo de generación.**

Además, se establece como importante novedad la posibilidad de compensar pérdidas patrimoniales negativas de la base imponible general con rendimientos positivos de la base imponible general, con el límite del 25 por 100 del citado saldo positivo.

Del mismo modo, los rendimientos negativos de la base del ahorro podrán compensarse con ganancias patrimoniales de la base del ahorro, hasta el límite del 25 por 100 de dichas ganancias, y viceversa, las pérdidas patrimoniales de la base del ahorro podrán compensarse con los rendimientos positivos, con el límite del 10 por 100 de dichos rendimientos positivos. No obstante, respecto de la base del ahorro, estos límites de compensación del 10 por 100, que aplicará a partir de 1 de enero de 2015, se irá incrementando a razón de un 5 por 100 anual, siendo del 15 por 100 en 2016, del 20 por 100 en 2017 y del 25 por 100 para 2018 y ejercicios siguientes.

Siguen sin poder compensarse en modo alguno saldos negativos de la parte general de la base imponible con positivos de la especial, ni viceversa.

b) Reglas de imputación temporal

Se establece como momento de imputación de la percepción de ayudas públicas el momento del cobro.

Por otra parte, se establece el momento en que debe considerarse imputable la pérdida derivada de la pérdida de créditos vencidos y no cobrados en alguno de los siguientes:

- Momento que adquiera eficacia la quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable.
- Momento en que, encontrándose en situación de concurso el deudor, adquiera eficacia el convenio en que se acuerde la quita.
- Momento en que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que éste se haya satisfecho.

Si el crédito se cobrara con posterioridad, la ganancia se imputará en el momento del cobro.

c) Rendimientos del trabajo

i) Exenciones

En cuanto a las exenciones que afectan a los rendimientos del trabajo, la novedad más importante es la limitación de la cuantía de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador que tiene la consideración de exenta a 180.000 euros, abandonándose la

propuesta inicial de limitar la exención a 2.000 euros por año trabajado, tal como constaba en el anteproyecto.

En relación a dicha modificación, se añade un nuevo apartado a la disposición transitoria vigésima segunda de la Ley del IRPF, con entrada en vigor el 29 de noviembre de 2014, que establece que el nuevo límite de la exención no aplicará a ceses o despidos producidos con anterioridad al 1 de agosto de 2014, ni a los que se produzcan con posterioridad cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado, o despido colectivo comunicado la apertura del periodo de consulta a la autoridad laboral, con anterioridad a dicha fecha.

Por otra parte, se consideran exentos los rendimientos procedentes de seguros de vida y depósitos a través de los que se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta, a la que luego haremos referencia.

Finalmente reseñar que durante la tramitación parlamentaria se abandonó la idea de eliminar la exención que resultaba de aplicación para las entregas de acciones o participaciones de la propia empresa o de empresas del grupo, con el límite de 12.000 euros anuales, por lo que esta exención seguirá vigente a partir de 2015.

- ii) Seguros que cubran contingencias de jubilación y fallecimiento o incapacidad conjuntamente

Se establece como novedad la obligación de la imputación como rendimiento del trabajo de la parte de la prima que cubra la contingencia de fallecimiento o incapacidad, si dicha parte excede de 50 euros anuales, en aquellos seguros suscritos por empresarios, para cubrir compromisos de pensiones con sus trabajadores, que cubran conjuntamente contingencias de jubilación y fallecimiento o incapacidad.

- iii) Deducción por rendimientos del trabajo

Se elimina la deducción por rendimientos del trabajo, que queda absorbida por el nuevo gasto deducible general de 2.000 euros aplicable a todos los contribuyentes, cantidad que puede incrementarse hasta los 7.750 euros en determinados casos de discapacidad o dependencia.

- iv) Reducción por irregularidad

En primer lugar, la reducción por rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma irregular pasa del 40 por 100

actual al 30 por 100, manteniéndose el límite de 300.000 euros sobre el rendimiento al que se puede aplicar la reducción.

Como novedad se añade que esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

En este sentido, la consideración de renta irregular de las opciones sobre acciones pasa a tener el mismo régimen que el resto de las rentas irregulares (no consideración como irregular si durante los 5 años anteriores hubieran obtenido rentas a las que hubiera aplicado la consideración de renta irregular), si bien en el caso concreto de las opciones sobre acciones se establece un régimen transitorio que permite, bajo ciertos requisitos, considerar como renta irregular los rendimientos del trabajo derivados de opciones sobre acciones concedidas antes del 1 de enero de 2015.

Asimismo se establece que la reducción señalada solo aplicará, con carácter general, si se imputa a un único ejercicio, previendo un régimen transitorio para aquellas rentas ya generadas y cuyo momento de pago fraccionado tuviera lugar a partir de 1 de enero de 2015 (manteniendo el requisito de que el resultado de la fracción resultante de dividir el número de años de generación y el número de períodos de fraccionamiento sea superior a 2).

Por último, se modifica la disposición transitoria vigésima quinta de la Ley del IRPF de modo que la reducción del 40 por 100 para extinción de relaciones mercantiles del artículo 17.2.e) de la Ley solo aplicará cuando la fecha de extinción sea anterior a 1 de agosto de 2014.

- v) Prestaciones derivadas de primas aportadas a planes de pensiones con anterioridad a 1 de enero de 2007

En cuanto al régimen transitorio correspondiente a las prestaciones derivadas de planes de pensiones correspondientes a primas satisfechas con anterioridad al 1 de enero de 2007, que permitía seguir practicando la reducción del 40 por 100 cuando la percepción se hiciera en forma de capital, se modifica de forma que el mismo solo podrá ser de aplicación:

- Respecto de contingencias acaecidas a partir de 2015, para prestaciones percibidas en el ejercicio en que se produzca la contingencia y los dos siguientes.
 - Respecto de contingencias acaecidas entre 2011 y 2014, la reducción será aplicable respecto de prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en que tenga lugar la contingencia.
 - Respecto de contingencias acaecidas en 2010 o ejercicios anteriores, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación a las prestaciones percibidas hasta el 31 de diciembre de 2018.
- vi) Retribuciones en especie
- Entrega de acciones a los empleados: en los términos que reglamentariamente se establezcan, la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.
 - Utilización o entrega de vehículos: la valoración de esta retribución en especie se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente.
 - Cesión de vivienda propiedad del empleador: En el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, esta retribución se valorará por el 5% del valor catastral en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.

d) Rendimientos del capital inmobiliario

Se elimina la reducción incrementada del 100 por 100 de los rendimientos derivados de contratos de arrendamiento de vivienda para menores de 30 años, de modo que la reducción será única del 60 por 100, sea cual sea la edad del arrendatario. Al igual que en el texto vigente, esta reducción está limitada al rendimiento efectivamente declarado por el contribuyente, no siendo aplicable si el rendimiento es descubierto por la Administración.

Del mismo modo, la reducción por generación del rendimiento en más de dos años o de forma notoriamente irregular pasa del 40 por 100 actual al 30 por 100, con una limitación cuantitativa de 300.000 euros.

La imputación de rentas reducida del 1,1 por 100 (frente al 2 por 100 general) solo es aplicable respecto de inmuebles localizados en municipios cuyo valor catastral haya sido objeto de revisión en periodo impositivo y los 10 anteriores.

e) Rendimientos del capital mobiliario

i) Exenciones

Se elimina la exención que dejaba libre de tributación, con un límite de 1.500 euros anuales, los dividendos o la participación en beneficios de sociedades.

ii) Distribución de prima de emisión y reducciones de capital

Tal como señala la exposición de motivos, y en lo referente a entidades no cotizadas, se ha revisado el tratamiento fiscal de las reducciones de capital social con devolución de aportaciones y del reparto de la prima de emisión de acciones, con la finalidad de que la parte de las mismas que corresponda a reservas generadas por la entidad durante el tiempo de tenencia de la participación tribute de forma análoga a si se hubieran repartido directamente tales reservas.

De este modo, la distribución de prima de emisión en principio minora el coste de adquisición de las acciones o participaciones de las que procede, hasta su anulación, tributando el exceso como rendimiento del capital mobiliario.

Sin embargo, se establece como novedad que el reparto de la prima de emisión tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin reducción del coste de adquisición de las acciones o participaciones de las que provengan, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones del último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, siempre que dicha diferencia no se corresponda con beneficios repartidos y con reservas indisponibles.

En esencia, lo que se está pretendiendo por parte del legislador es considerar que la distribución de prima de emisión existiendo reservas distribuibles es una efectiva distribución de dividendos y no de prima de emisión.

Obviamente, la posterior distribución efectiva de las reservas que han sido consideradas a los efectos de atribuir la calificación de rendimiento de capital mobiliario a la distribución de prima, minorará el coste de adquisición de las participaciones o acciones.

Este mismo tratamiento es predicable de la reducción de capital con devolución de aportaciones.

iii) Planes de Ahorro a Largo Plazo

Son contratos celebrados entre el contribuyente y una entidad aseguradora o financiera, que reúnan las siguientes características:

- Se instrumentan en uno o varios seguros de vida o depósitos y contratos financieros integrados en una Cuenta de Ahorro a Largo Plazo.
- Cada contribuyente solo puede tener un Plan de Ahorro a Largo Plazo.
- Las aportaciones máximas serán de 5.000 euros anuales.
- La disposición se hará en forma de capital, sin que quepa una disposición parcial.
- La entidad aseguradora deberá asegurar al menos el 85 por 100 del capital. Si la garantía es inferior al 100 por 100, el vencimiento deberá ser de al menos un año.

Si se cumplen todas estas características, y la disposición tiene lugar después de 5 años desde la constitución, los intereses percibidos estarán exentos.

iv) Compensaciones por seguros e instrumentos financieros contratados antes de 20 de enero de 2006

Se elimina el régimen transitorio que establecía las compensaciones aplicables a seguros e instrumentos financieros contratados antes de 20 de enero de 2006.

v) Transmisión lucrativa de activos financieros representativos de captación y utilización de capitales ajenos con rendimiento negativo

No tiene la consideración de rendimiento negativo el que se produzca por la transmisión lucrativa inter vivos de este tipo de activos financieros.

f) Rendimientos de las actividades económicas

i) Definición de arrendamiento como actividad económica

Se abandona la necesidad de tener un local destinado exclusivamente a la actividad de arrendamiento, siendo ahora suficiente el contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para considerar que el arrendamiento se realiza como actividad económica.

No obstante, no cabe olvidar que los tribunales han señalado que la existencia de persona empleada puede considerarse un requisito necesario pero no suficiente, de modo que es igualmente necesario que la actividad tenga tal envergadura que justifique el tener una persona contratada para gestionarla.

ii) Limitación del importe de gastos de difícil justificación

El importe del 5 por 100 de gastos de difícil justificación que resultaba deducible para la determinación del rendimiento de la actividad económica en estimación directa simplificada tiene ahora un límite de 2.000 euros anuales.

iii) Estimación objetiva

En lo referente a la estimación objetiva, a partir de 2016 se establecen nuevos requisitos para su aplicación, tanto cuantitativos, mediante una reducción de los límites objetivos, como cualitativos, reduciendo las actividades que se pueden acoger a este sistema, limitándolas a aquellas que por su naturaleza se relacionan fundamentalmente con consumidores finales. Así:

- Se reduce el volumen de operaciones que permiten la aplicación de este régimen a 150.000 euros anuales para el conjunto de las actividades económicas (excluidas las agrícolas y ganaderas), frente al actual que es de 450.000 euros anuales.
- El límite para las agrícolas y ganaderas pasa de 300.000 euros anuales a 250.000 euros anuales.
- El límite de compras de bienes y servicios, excluidas las de inmovilizado, que hasta ahora era de 300.000 euros anuales, pasa a 150.000 euros anuales.

iv) Reducciones

Por último, al margen de la modificación del porcentaje de reducción para rendimientos irregulares, que pasa al 30 por 100, se incluye una reducción para la determinación del rendimiento de la actividad económica, similar a la fijada para los trabajadores dependientes, para aquellos autónomos que cumplan determinados requisitos, siendo el principal que la totalidad de sus entregas o prestaciones de servicios se realicen a una única persona no vinculada.

g) Ganancias y pérdidas patrimoniales

i) Coeficientes de corrección monetaria

Destaca la eliminación de los coeficientes de actualización o de corrección monetaria que se aplicaban para la determinación del precio de adquisición de inmuebles a la hora de calcular la ganancia o pérdida patrimonial, de manera que a partir de ahora el valor de adquisición de los inmuebles se determinará exclusivamente por el precio de adquisición más los gastos inherentes a la misma, tal como se viene haciendo con el resto de activos.

ii) Transmisión de derechos de suscripción

En lo referente a las ganancias o pérdidas patrimoniales, llama la atención el cambio del tratamiento fiscal que se otorga a la transmisión de derechos de suscripción. Hasta ahora, la transmisión de estos derechos de suscripción correspondientes a acciones cotizadas minoraba el coste de adquisición de dichas acciones, mientras que en el caso de no cotizadas tenía la consideración de ganancia patrimonial. La nueva norma unifica el tratamiento fiscal y considera como ganancia patrimonial la transmisión de derechos de suscripción, tanto si se corresponde con acciones cotizadas como si no.

Eso sí, durante la tramitación parlamentaria se ha alterado la fecha prevista de entrada en vigor de esta modificación, retrasándola hasta 1 de enero de 2017.

iii) Régimen transitorio para ganancias derivadas de bienes adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994

El proyecto que se presentaba al Congreso pretendía poner fin, al derogar la Disposición Adicional Novena de la Ley del IRPF, al régimen transitorio de los llamados "**coeficientes de abatimiento**".

Sin embargo, durante su tramitación parlamentaria esta decisión se suavizó, estableciendo que dejará de poderse aplicar estos coeficientes cuando el valor de venta acumulado de elementos transmitidos a partir de 1 de enero de 2015, que tengan derecho a aplicarlos, superen los 400.000 euros.

iv) Exención por ganancias generadas por mayores de 65 años

Las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto por transmisión de cualesquiera elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años quedarán excluidas de gravamen siempre que en el plazo máximo de seis meses se destine el importe total de la transmisión a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor.

La cantidad máxima que podrá destinarse a constituir la renta vitalicia será de 240.000 euros.

Si la cantidad invertida fuera inferior al importe obtenido en la transmisión, la parte excluida de gravamen se obtendrá por aplicación de una regla proporcional.

La disposición anticipada de los fondos destinados a constituir la renta vitalicia determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

h) Planes de pensiones y productos de previsión social

Se reduce el importe máximo susceptible de ser aportado a planes de pensiones y otros sistemas de previsión social fijándose en el menor del 30 por 100 de la suma de los rendimientos del trabajo y de las actividades económicas y 8.000 euros (actualmente 10.000 euros). Se elimina, además, el límite incrementado actual para mayores de 52 años, que permitía realizar aportaciones hasta 12.500 euros anuales.

i) Mínimos personales y familiares

Se incrementan los mínimos personales y familiares, y se crea una nueva deducción por familia numerosa o por persona con discapacidad a cargo.

j) Transparencia fiscal internacional

El régimen de transparencia fiscal internacional ha sufrido una importante modificación. A grandes rasgos, las novedades son las siguientes:

- Obligación de imputar la totalidad de la renta cuando no se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y humanos para su realización, bien en la sociedad bien en otra sociedad perteneciente al mismo grupo.
- La renta a imputar será la que resulte de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre Sociedades.
- Si se dispone de los medios materiales y humanos, y se siguen cumpliendo los requisitos para la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, se deberá imputar la renta positiva que provenga de las fuentes que se describen en el texto, y que han sufrido una importante ampliación en su alcance (rentas procedente de la titularidad de inmuebles, participación en fondos propios de cualquier entidad –salvo que se tenga más del 5 por 100 de participación con la intención de gestionar-, cesión de capitales propios a terceros, capitalización y seguro, propiedad industrial e intelectual, etc.).
- La imputación se debe realizar en el ejercicio en el que la sociedad no residente cierre su ejercicio, impidiendo, por tanto, la opción por imputar en el ejercicio siguiente que existe actualmente.
- No obstante, el régimen de imputación no resultará de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.
- Tampoco resultará de aplicación si se trata de una institución de inversión colectiva de las reguladas en las Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

k) Tributación de las ganancias patrimoniales por cambio de residencia

Otras de las novedades que han hecho correr ríos de tinta durante la tramitación parlamentaria de la norma ha sido la correspondiente a la exigencia de tributación de las ganancias patrimoniales por cambio de residencia o "*exit tax*".

Cuando un contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se consideran ganancias las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier entidad que titule y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido la condición de contribuyente durante al menos diez de los quince periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declarar por este impuesto y concurren las siguientes circunstancias:

- Que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda conjuntamente de 4.000.000 euros.
- Que titule en una entidad más del 25 por 100 y el valor de mercado de su participación supere 1.000.000 euros.

Las ganancias se imputarán al último periodo en que deba declarar en España, sin que sean exigibles ni recargos ni intereses.

Cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, previa solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales.

El aplazamiento devenga los intereses de demora correspondientes, y será exigible la constitución de garantías.

Dicho aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio siguiente a los cinco años posteriores al cambio de residencia.

Si el contribuyente vuelve a adquirir la condición de residente dentro de los citados cinco años sin haber transmitido las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto del aplazamiento quedará extinguida.

Si el contribuyente vuelve a adquirir la condición de residente dentro del citado plazo de cinco años sin haber transmitido las acciones o participaciones y hubiera hecho frente al pago de la citada deuda tributaria, tendrá derecho a rectificar la autoliquidación y pedir la devolución de las cantidades ingresadas. Dicha rectificación podrá realizarse a partir del momento en que venza el periodo de declaración del primer ejercicio en que deba declarar por el IRPF.

I) Régimen de impatriados

El régimen de impatriados es aquel que permite a las personas que se trasladan a España, continuar tributando como no residentes en el ejercicio en que cambian su residencia y en los cinco siguientes, siendo de aplicación por tanto el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En este sentido las modificaciones introducidas por la Reforma fiscal son las siguientes:

(i) Aplicación del Régimen:

Hasta ahora la normativa determinaba que la aplicación de este régimen era posible si el contribuyente no había sido residente en España en los diez años anteriores aquel en el que se producía el desplazamiento. La reforma modifica esta exigibilidad sustituyéndola por la de **diez periodos impositivos anteriores**.

En relación a las modificaciones efectuadas al requisito relativo al desplazamiento al territorio español, se indica que se aplicará el régimen cuando se produzca aquel como consecuencia de:

- Un contrato de trabajo. Se excluye expresamente a los deportistas profesionales a los que les sea de aplicación el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.
- La adquisición de la condición de administrador de una entidad en la que no tengan participación o en su caso que dicha participación no determine la consideración de entidad vinculada.

Se elimina los siguientes requisitos:

- Que el trabajo se realice efectivamente en España.
- Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España.
- Que los rendimientos del trabajo no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Que las retribuciones previsibles no excedan de 600.000 euros anuales.

Por último en cuanto a la deuda tributaria se determinará conforme a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre No Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

- No serán de aplicación las exenciones previstas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

- La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente se entenderán obtenidos en territorio español.
- Para liquidar el impuesto se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas en territorio español durante el año natural, sin posibilidad de compensación alguna entre ellas.
- A la parte de base liquidable, salvo la correspondiente a las rentas indicadas en el punto siguiente, se le aplicarán los tipos que se indican a continuación:

Base liquidable	tipo 2015	tipo 2016
Hasta 600.000 euros	24%	24%
Desde 600.000 euros en adelante	47%	45%

- Asimismo se gravarán por separado el resto de rentas diferentes a dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. Se aplicará a los dividendos, intereses y ganancias los tipos que se indican en la siguiente escala:

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

- Los tipos indicados se incrementan en el ejercicio 2015 (transitoriamente), siendo los mismos el 20%, 22% y 24% respectivamente.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será de 24%. Asimismo, cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será del 45% (47% en 2015).

Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen vigente a 31 de diciembre de 2014, debiendo manifestar su opción en la declaración del Impuesto correspondiente a 2015. Dicha opción se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.

m) Otras modificaciones

Además de todo lo anteriormente indicado:

- Se reducen los tipos de retención, siendo la reducción mayor a partir de 2016. Así, el tipo de retención general actual del 21 por 100 se reduce en 2015 al 20 por 100 y a partir de 2016 al 19 por 100; el tipo de retención aplicable a remuneraciones satisfechas a administradores o consejeros, actualmente del 42 por 100, se reduce al 37 por 100 en 2015 y al 35 por 100 a partir de 2016 (se reducen al 19 por 100 -20 por 100 en 2015- cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros).
- Se elimina las siguientes deducciones:
 - (i) deducción por cuenta ahorro-empresa,
 - (ii) deducción por obtención de rendimientos del trabajo y actividades económicas y
 - (iii) deducción por alquiler de vivienda habitual, manteniéndose, en este caso, de forma transitoria para contratos de arrendamiento suscritos con anterioridad a 1 de enero de 2015 y siempre que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo anterior a 1 de enero de 2015.
- Se establece un régimen transitorio de disolución de aquellas Sociedades Civiles que a partir del día 1 de enero de 2016 tendrán la consideración de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y que hasta ahora venían tributando en el régimen de atribución de rentas. Serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a partir de 2016 las Sociedades Civiles que tengan objeto mercantil.
- Se establece una regularización voluntaria para pensiones percibidas del extranjero que no hubieran sido objeto de declaración, fijando la fecha de 30 de junio de 2015 para poder hacer frente a tal regularización, en el modelo que se apruebe al efecto. Quien opte por dicha regularización no deberá ingresar ni recargos, ni intereses, ni será sancionado.

MODIFICACIONES EN LA LEY DEL IRNR

En relación con la Ley de Impuesto Sobre la Renta de No Residentes (en adelante, LIRNR), la reforma fiscal introduce los siguientes cambios en el ámbito de la misma que a continuación indicamos:

a) En el ámbito de las exenciones se producen las siguientes modificaciones:

(i) Ganancias Patrimoniales:

El artículo 14.1.c) de la LIRNR determina que estarán exentas las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles (por ejemplo, valores) obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por residentes de otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanente de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Sin embargo, la ley en su redacción vigente hasta 31/12/14, exceptúa la aplicación de esta exención a:

“[...] las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos:

1º. Cuando el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

2º. Cuando, en algún momento, durante el período de 12 meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25% del capital o patrimonio de dicha entidad”.

A partir del 1 de enero de 2015, las novedades introducidas en relación con el citado artículo son:

- Que la aplicación, del requisito (2) sólo se predica respecto de los **contribuyentes personas físicas y,**
- Que, para el caso de entidades no residentes, se introduce una tercera excepción para el supuesto de entidades no residentes, cuando la transmisión no cumpla los requisitos previstos a efectos de aplicar la exención por doble imposición prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(ii) Distribución de beneficios sociedades filiales

En consonancia con la reforma efectuada en el Impuesto sobre Sociedades se modifica la LIRNR introduciendo un nuevo concepto de sociedad matriz, indicando que tendrá dicha consideración:

- Aquella que posea una participación directa o indirecta de al menos el 5%,
- O que el valor de adquisición de la participación sea al menos de 20.000.000 de euros.

La mencionada participación debe haberse mantenido al menos un año a la fecha en que se distribuye el beneficio o, en su defecto, se mantenga durante el plazo necesario para cumplir el año.

Para el cómputo del plazo se tendrá en consideración aquel en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan los requisitos para formar parte de un mismo grupo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Asimismo en relación con la distribución de dividendos a sociedades matrices residentes en Estados Integrantes del espacio Económico Europeo, se modifica la redacción de la norma a efectos de recoger el nuevo término dado por la Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006 indicando la reforma la exigencia de la residencia en un *Estado con un efectivo intercambio de información tributaria (hasta ahora se establecía la suscripción con España de un Convenio de Doble Imposición)*.

Por último se modifica la excepción para la aplicación de la referida exención, añadiéndose que no se aplicará la misma cuando los derechos de votos de la sociedad matriz se posean directa o indirectamente por personas físicas o jurídicas que no residan en la Estados Miembros de la Unión Europea y en **los Estados Integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información, salvo que la constitución de la sociedad matriz y su operativa responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas (clausula anti-abuso)**.

(iii) Cánones

En comunión con lo indicado en el punto anterior, el legislador modifica la normativa en relación con la exención prevista para el cobro de cánones, determinando que será aplicable dicha exención cuando la constitución y operativa de la sociedad receptora del canon responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

(iv) Dividendos

Se elimina, en consonancia con lo realizado en el IRPF, la exención de hasta 1.500 euros sobre dividendos para personas físicas residentes en la Unión Europea o en país en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

b) Modificaciones en relación con la determinación de la base imponible del Establecimiento Permanente

Base imponible

Se añade al artículo 18 de la LIRNR el apartado 5, que dispone, que en concordancia a lo regulado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se integrará en la base imponible del tributo la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos afectos a un Establecimiento permanente situado en España que cese su actividad y los que estando afectos a un Establecimiento permanente en España sean transferidos al extranjero.

Tipo de gravamen

Se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de acuerdo a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

c) Reglas especiales de determinación base imponible sin Establecimiento Permanente:

Ganancias patrimoniales para contribuyentes que hayan tributado por ganancia patrimonial por cambio de residencia:

Para determinar la ganancia patrimonial, correspondiente a la transmisión de valores por los que se hubiera tributado como consecuencia de un cambio de residencia conforme al artículo 95.BIS de la LIRPF, se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 95.BIS.

Residentes en otro Estado UE:

En este punto, a los efectos de dotar de mayor claridad a la norma, se distingue, para los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, entre personas físicas o personas jurídicas, estableciendo, para cada uno de estos dos supuestos, los gastos deducibles para el cálculo de la base imponible, por remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente. En ambos supuestos se exige que se acredite que dichos gastos:

- Están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y,
- Que existe un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Se añade además que esto será de aplicación también a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Tipo de gravamen:

Se adecúan los tipos impositivos aplicables, fijando el tipo para contribuyentes sin establecimiento permanente en el 24 por 100 (actualmente 24,75 por 100). Sin embargo, si el contribuyente es residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, el tipo se fija en el 19 por 100.

d) Opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea

También interesante es la posibilidad que se abre a residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, sometida a posterior desarrollo reglamentario, para optar por tributar como contribuyentes por el IRPF, buscando, tal como dice la propia exposición de motivos, favorecer la libre circulación de ciudadanos dentro de la Unión Europea. Para ello, se exigen los siguientes requisitos:

- Obtención por rendimientos del trabajo o de la actividad económica al menos el 75 por 100 de sus rentas, siempre que dichas rentas hayan tributado efectivamente por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- La renta obtenida no debe superar el 90 por 100 del mínimo personal y familiar que le habría correspondido en atención a sus circunstancias personales y familiares.

Se indica además la posibilidad de aplicar esta opción a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información.

e) Exención por reinversión en vivienda habitual

Se incluye un nuevo supuesto de exención por reinversión en vivienda habitual para residentes en Estados miembros de la Unión Europea, por la que se excluye de gravamen las ganancias derivadas de la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual siempre que reinvierta el importe total obtenido en una nueva vivienda habitual.

f) Otras modificaciones

Borrador de declaración

Se introduce el artículo 28 bis, que establece la posibilidad de solicitar a la Administración, por parte de los contribuyentes del IRNR, con efectos meramente informativos, un borrador de declaración en relación con la imputación de rentas inmobiliarias.

Gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un Establecimiento Permanente

Se introduce en consonancia con la reforma del Impuesto sobre Sociedades, cuyo objetivo es gravar los rendimientos obtenidos por un establecimiento permanente residente en territorio

español que se correspondan con gastos estimados entre el mismo y su casa central, o bien con otros establecimientos permanentes situados fuera de España.

Tipo de gravamen

El tipo de gravamen aplicable a las entidades en atribución de rentas con presencia en territorio español será de 25%.

NUEVAS DEFINICIONES

La norma aprobada viene a aclarar la definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria:

i) Paraíso fiscal

Para la delimitación del concepto de paraíso fiscal el legislador efectúa una remisión reglamentaria y establece que la relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo los siguientes criterios:

- Existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.
- Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por esta misma norma (ver apartado siguiente).
- Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales.

ii) Nula Tributación

Existirá nula tributación cuando no se aplique un impuesto análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, Impuesto sobre la Renta de no Residentes e impuesto sobre Sociedades.

Se entenderá que existe impuesto análogo cuando exista un tributo que tenga como finalidad la imposición de la renta. Se considerará que se aplica un impuesto análogo cuando exista Convenio de Doble Imposición.

iii) Efectivo intercambio de información

En este punto la normativa estipula que existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios a los que resulte de aplicación:

- Un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;
- Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o
- El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE enmendado por el Protocolo 2010

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

En cualquier caso, se indica que las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

OTRAS NORMAS MODIFICADAS

- a) Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987) al objeto de adaptar la norma española a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, permitiendo a los residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma si les resulta más beneficiosa.
- b) Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991) con idéntico objeto de adaptar la norma española a la normativa comunitaria.
- c) Ley de Planes y Fondos de Pensiones (RDL 1/2002) para adaptar los límites financieros de las aportaciones a los nuevos límites de reducción en la base imponible del IRPF.

- d) Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, modificando los criterios para considerar a un país como paraíso fiscal, de nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria.

ENTRADA EN VIGOR

La norma entrará en vigor el día 1 de enero de 2015, salvo:

- Las modificaciones relativas a Sociedades Civiles y al régimen de estimación objetiva, que entrarían en vigor el 1 de enero de 2016.
- La limitación de la exención aplicable a indemnizaciones por despido o cese, que entra en vigor el día siguiente la publicación de la norma en el Boletín Oficial del Estado, si bien con efectos prácticos, como hemos señalado, para despidos o ceses que hayan tenido lugar a partir del 1 de agosto de 2014.
- Otras modificaciones, ya indicadas, que entran en vigor el 1 de enero de 2017 (básicamente, las modificaciones relativas a la tributación de los derechos de suscripción preferente).



EQUIPO DERECHO TRIBUTARIO

Principales contactos



Luis Trigo | Socio
Área Fiscal y Wealth Management
ltrigo@broseta.com



Carlos Diéguez | Socio
Director Área Fiscal MADRID
cdieguez@broseta.com



Javier Morera | Socio
Área Fiscal/Private Equity/Wealth Management
jmorera@broseta.com



Enrique Beaus | Abogado
Director Área Fiscal VALENCIA
ebeaus@broseta.com

BROSETA



Madrid
Fernando El Santo, 15. 28010
Tel. +34 914 323 144

Valencia
Pascual y Genís, 5. 46002
Tel. +34 963 921 006

Zürich
Am Schanzengraben, 23. CH-8022
Tel. +41 799 677 786

www.broseta.com | info@broseta.com