



**FACULTAD DE CIENCIAS DE LA EMPRESA**

UNIVERSIDAD POLITÉCNICA DE CARTAGENA

# **LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2015.**

## **ANTECEDENTES Y CAUSAS**

*Trabajo Fin de Grado para la obtención del título de Graduado en  
Administración y Dirección de Empresas*

AUTOR

**MANUEL SOTO MOLERO**

DIRECTOR

**PEDRO ÁNGEL COLAO MARÍN**



**Curso académico 2013/2014**

# ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>1</b>
<b>DEFINICION BÁSICA DE LOS PRINCIPALES TRIBUTOS</b> .....	<b>2</b>
<b>LA PRESIÓN FISCAL</b> .....	<b>4</b>
<b>HISTORIA Y EVOLUCIÓN TRIBUTARIA</b> .....	<b>6</b>
<b>REFORMA TRIBUTARIA DE 2015</b> .....	<b>9</b>
INTRAHISTORIA .....	9
REFORMA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES .....	12
OBJETIVOS .....	12
MEDIDAS .....	13
RESUMEN .....	18
REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS Y LA RENTA DE NO RESIDENTES .....	18
OBJETIVOS .....	18
MEDIDAS .....	20
RESUMEN .....	27
REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO .....	28
OBJETIVOS .....	28
MEDIDAS .....	29
RESUMEN .....	30
REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA .....	31
OBJETIVOS .....	31
MEDIDAS .....	32
RESUMEN .....	34
<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>35</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>37</b>

## INTRODUCCIÓN

Este trabajo está basado en el estudio pormenorizado de la Reforma Tributaria de 2015 y el contexto en el que se desarrolla, a partir de los textos legislativos vigentes que se someten a reforma y los Anteproyectos y Proyectos de Ley en los que se basa la misma.

La crisis que atraviesa España hace que la sociedad se interese cada vez más por asuntos que antes pasaban prácticamente desapercibidos, conceptos económicos hasta hace poco desconocidos o instituciones de las que no se conocía su existencia. El contexto en el que se lleva a cabo la reforma nos obliga a conocer por qué se llevan a cabo las medidas, a quién y cómo nos afectan, qué se pretende realmente con ellas, etc. El trabajo trata de ubicar en el tiempo la reforma, estudiar los principales cambios que se proponen y adelantar sus efectos.

Para entender mejor los cambios que propone la Reforma se presenta en primer lugar la clasificación de los tributos que se aplican en España y se realiza una breve explicación de los principales. De esta manera se introduce al lector en el tema central que ocupa el trabajo.

En segundo lugar se presenta el concepto económico de *presión fiscal*, pues se trata de una manera sencilla de explicar el peso que representa la recaudación tributaria de un país respecto de su PIB. Se puntualiza el caso de España y se establece una comparativa con los países de su entorno.

A continuación se repasa la historia tributaria de España, y se citan los antecedentes de la reforma.

Posteriormente nos adentramos en el tema principal del trabajo: la Reforma Tributaria de 2015. En él se ofrece una contextualización que explica las razones que la motivan y las medidas más importantes que propone incorporar a cada uno de los impuestos junto con los objetivos que se persiguen.

Para terminar, se ofrecen las conclusiones que se derivan del trabajo.

## DEFINICION BÁSICA DE LOS PRINCIPALES TRIBUTOS

*“Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.*

De esta forma define la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria en su artículo 2 los tributos. Su esencia y razón de ser es el de mantener los gastos públicos mediante su reparto equitativo entre los sujetos pasivos o contribuyentes, que son quienes realizan el supuesto de hecho o hecho imponible.

Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

Las tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa del dominio público por parte del obligado tributario.

Las contribuciones especiales tienen por hecho imponible el incremento de valor de los bienes del obligado tributario como consecuencia de obras públicas o establecimiento de servicios públicos.

Por su parte los impuestos establecen su hecho imponible en la manifestación de capacidad económica del sujeto, sin que este obtenga beneficio o contraprestación alguna.

Los tributos que soportan la mayor parte del gasto público son los impuestos, cuya legislación es también la más compleja. Son el objeto de estudio de este trabajo, y en adelante nos centraremos en ellos.

Los impuestos se dividen en directos e indirectos, según sea directa o indirecta la manifestación de la capacidad económica del contribuyente.

Los impuestos directos se aplican sobre manifestaciones directas o inmediatas de capacidad económica, como la obtención de renta. A continuación se detallan los más importantes.

**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).** De carácter personal, grava la obtención de renta obtenida por el contribuyente cuando este sea una persona física con residencia en territorio español. Es el más importante desde el punto de vista

cuantitativo, puesto que es el que más recauda, pero también lo es desde el punto de vista cualitativo, ya que se inspira en los principios básicos de progresividad, equidad, generalidad y redistribución de la riqueza, y además tiene en cuenta la naturaleza y circunstancias personales y familiares del sujeto.

**Impuesto sobre Sociedades (IS).** De naturaleza personal, grava la obtención de rentas obtenidas por personas jurídicas que tienen su residencia en España.

**Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).** Este impuesto es una especialidad de los anteriores que da cabida a aquellas personas físicas o entidades que obtienen rentas en territorio español y tienen establecida sus residencia fuera de este.

**Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.** De naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, sin que estas realicen ninguna contraprestación a cambio.

Los impuestos indirectos por su parte, se aplican sobre manifestaciones indirectas de la capacidad económica, como el consumo o la transmisión de bienes, siendo los siguientes los más relevantes.

**Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).** Es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo a través de la entrega de bienes o servicios, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes, y cuyo ámbito espacial de aplicación es el territorio español.

**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.** Este tributo se encarga de gravar las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados. El sujeto pasivo del mismo será el adquirente, beneficiario o receptor del bien o derecho que se transmite o constituye.

**Impuestos Especiales.** Esta figura se encarga de gravar el consumo de determinados bienes que generan costes sociales, por lo que se emplea como instrumento de políticas sanitarias, energéticas, de medio ambiente, etc. Concretamente, estos impuestos recaen sobre algunos bienes en su fase de fabricación, bebidas alcohólicas, hidrocarburos, tabaco y determinados medios de transporte.

## LA PRESIÓN FISCAL

La presión fiscal es un término económico referido al porcentaje que representan los ingresos que recibe el Estado en concepto de impuestos, sobre el Producto Interior Bruto de ese país.

La importancia de este medidor es muy elevada, debido a que permite conocer de manera sencilla la influencia de los ingresos fiscales en una economía sobre el valor total de los bienes y servicios producidos. El problema radicaría en que éste se mide según el pago efectivo de impuestos, y no según el monto nominal que figura en las leyes, lo que llevaría a determinar que, ante una mayor evasión impositiva, se producirá una menor presión fiscal.

En el caso de España, y según los datos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y Eurostat, desde 1975 hasta los últimos datos recogidos, nuestro país ha experimentado la subida más fuerte de entre el conjunto de países miembros de la OCDE en tan breve lapso de tiempo, un incremento que se sitúa cerca de los 17 puntos porcentuales.

Este incremento se debe a que nuestro país ha desarrollado un crecimiento constante, paulatino de su economía a lo largo de todo este periodo, acompañado de una evolución del PIB de algo más del 3 por ciento interanual, mientras que los ingresos procedentes de la recaudación tributaria han aumentado a un ritmo mayor, que casi duplica, en términos porcentuales de variación interanual, el crecimiento del PIB.

La OCDE se encarga de elaborar una relación anual de sus países miembros en cuanto a su presión fiscal. De esta manera, se puede observar en qué situación se encuentra cada país con respecto a la media europea o a los principales líderes económicos, e incluso la evolución histórica que acontece en cada uno de ellos hasta los últimos datos registrados.

**Tabla 1. Ingresos fiscales medidos como porcentaje del PIB (2002-2012).**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>EU-28</b>	40,0	40,0	39,9	40,1	40,6	40,5	40,3	39,6	39,6	40,0	40,6
<b>BE</b>	47,5	47,0	47,1	47,0	46,7	46,2	46,6	45,9	46,3	46,8	48,0
<b>CZ</b>	34,6	35,5	36,0	35,7	35,4	35,9	34,5	33,4	33,6	34,6	35,0
<b>DE</b>	40,4	40,6	39,7	39,7	40,0	40,0	40,2	40,8	39,3	39,9	40,4
<b>DK</b>	48,8	49,0	50,0	51,8	50,5	49,8	48,6	48,7	48,4	48,6	49,1
<b>IE</b>	29,7	30,2	31,5	32,0	33,5	32,8	31,0	29,7	29,6	29,6	30,2
<b>EL</b>	35,7	34,1	33,4	34,4	33,4	34,3	34,2	32,8	33,9	34,9	36,6
<b>ES</b>	<b>35,0</b>	<b>34,7</b>	<b>35,6</b>	<b>36,7</b>	<b>37,6</b>	<b>38,0</b>	<b>33,8</b>	<b>31,6</b>	<b>33,3</b>	<b>32,9</b>	<b>33,6</b>
<b>FR</b>	45,1	44,9	45,1	45,6	45,9	45,2	45,0	44,1	44,5	45,7	47,0
<b>IT</b>	40,8	41,3	40,7	40,3	42,0	43,0	43,0	43,3	42,8	42,8	44,3
<b>LU</b>	40,2	39,0	38,3	38,5	36,7	36,5	38,4	40,8	39,1	39,2	40,3
<b>HU</b>	38,1	38,1	37,8	37,5	37,4	40,5	40,4	40,2	38,2	37,4	39,3
<b>NL</b>	38,7	38,4	38,5	38,6	39,8	39,5	39,9	38,9	39,6	39,2	39,7
<b>AT</b>	45,4	45,2	44,6	43,6	43,0	43,2	44,2	44,1	43,8	43,9	44,8
<b>PT</b>	34,2	34,7	33,8	34,9	35,6	35,9	35,9	34,5	34,8	36,2	34,9
<b>SI</b>	38,1	38,3	38,4	38,9	38,5	37,9	37,5	37,5	38,0	37,5	37,9
<b>SK</b>	33,1	33,0	31,7	31,5	29,4	29,5	29,3	28,9	28,3	28,9	28,5
<b>FI</b>	44,8	44,3	43,6	44,1	43,9	43,1	43,0	43,0	42,7	43,8	44,3
<b>SE</b>	47,9	48,3	48,5	49,3	48,7	47,8	47,0	47,1	45,9	45,0	44,8
<b>UK</b>	36,3	35,9	36,4	37,0	37,7	37,2	38,7	36,1	36,8	37,5	37,1

*Fuente: Elaboración propia según datos de Eurostat (2002-2012).*

En esta tabla se analizan los datos de los principales países pertenecientes a la OCDE en lo referente a los ingresos fiscales en función del PIB: la presión fiscal. En la misma, se incluyen la media de los países miembros (EU-28), con el fin de proporcionar una comparación más práctica.

A raíz de dicha tabla se observa que, en el caso de España, se produce un aumento de cerca de un punto porcentual, año tras año desde el año 2002, hasta que en el año 2008 la presión fiscal cae en picado, atribuido, como una de las razones principales, a la crisis económica española. Tras esta caída, de algo más de cuatro puntos porcentuales, España encontrará un porcentaje estable en los años posteriores, sin bajadas ni subidas importantes.

En cuanto a la relación que guarda España con la media de los países que forman EU-28, podemos decir que nuestro país se encuentra bastante por debajo, aunque en los últimos años se había recortado la diferencia existente con respecto a las décadas anteriores, hoy en día se encuentra a una distancia de unos siete puntos porcentuales.

Sorprende el mantenimiento de las cifras de EU-28 a lo largo de los años que, si bien hemos podido observar que los países que recoge dicho conjunto experimentan constantes cambios, esa media apenas varía año tras año.

Los países que se sitúan a la cabeza de esta presión fiscal, son Dinamarca (DK) y Suecia (SE), situándose muy por encima de la media de los países miembros, seguidos por Bélgica (BE), Francia (FR), Austria (AT) y Finlandia (FI).

Por otro lado, los que más bajo ratio poseen son República Checa (CZ), Irlanda (IE), España (ES), Portugal (PT) y Eslovaquia (SK).

Aunque los datos que nos proporciona la OCDE sólo registran hasta el año 2012 en la actualidad, podemos decir que en el presente año, y en cuanto a los Presupuestos Generales del Estado presentados por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, los impuestos se han mantenido en el tiempo, sin subidas, pero provocando un incremento de la presión fiscal global debido a la subida de las cotizaciones, el recorte de los beneficios fiscales y la entrada en vigor de las subidas de IVA en los productos sanitarios, documentos notariales y otros servicios.

## **HISTORIA Y EVOLUCIÓN TRIBUTARIA**

### *IRPF*

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el tributo con más arraigo en España debido a que, data de hace más de doscientos años, la infinidad de intentos de implantarlo en nuestro sistema tributario.

A pesar de esto, la idea de un “impuesto personal sobre la renta de las personas físicas de carácter general, personal y progresivo”, como se define en la propia Ley del impuesto, se introdujo en España a través de la reforma tributaria de 1978. Dicho procedimiento se inició con la Ley 44/1978, norma que introdujo la idea de generalidad y comunicación entre las diferentes fuentes de renta, llevando a diseñar un impuesto sintético en el que la compensación entre ambas se permitió con absoluta libertad.

Después de un tiempo, este concepto tuvo que ser rectificado principalmente en los siguientes aspectos: por un lado, la libertad en la compensación de rentas originó

que aquellas que podían realizarse con entera discrecionalidad, se utilizaran como instrumento para reducir el impuesto a satisfacer por el resto de fuentes de renta. Por otro, la acumulación obligatoria de las rentas de la unidad familiar en un impuesto progresivo que considera como contribuyente al individuo, se vio en el origen de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, obligando a modificar la regulación de este impuesto con el fin de adecuarlo a su naturaleza esencialmente individual.

Estas modificaciones se consolidaron en la posterior evolución del impuesto, manteniéndose, en las sucesivas reformas, una definición muy similar de las diferentes categorías de renta y de los conceptos básicos para su determinación.

Las últimas de estas reformas, concretamente la de la Ley 40/1998 y la de la Ley 46/2002, han supuesto una reducción de los tipos de gravamen y del número de tramos de la escala, a la misma vez que han sustituido las deducciones en la cuota por circunstancias personales y familiares por reducciones en la base imponible. Además, también han mantenido la diversidad en el tratamiento de las distintas fórmulas del ahorro.

## *IS*

La aparición del Impuesto sobre Sociedades con sus características actuales, se producirá en los inicios del siglo XX, teniendo que esperar hasta la segunda mitad de este siglo para que dicho impuesto se termine incorporando al sistema fiscal de muchos países avanzados.

Algunas de las fuerzas que impulsaron esta implantación fueron, entre otras, la aparición de las sociedades mercantiles modernas, y la necesidad de mayores ingresos públicos y la existencia de obstáculos que impedían obtenerlos a través de la imposición personal sobre la renta.

Pero en España, el impuesto termina de surgir, aunque bajo la forma de un tributo sobre las utilidades del capital mobiliario aplicable a las sociedades y empresas individuales que obtuviesen beneficios, por la imposibilidad política de introducir un verdadero impuesto sobre la renta personal.

De esta manera, en 1845, se origina una reforma tributaria, creándose el Subsidio Industrial y de Comercio con el propósito de gravar los beneficios de industriales y comerciantes, tanto individuos como sociedades.

Pero, la configuración actual del Impuesto sobre Sociedades, procede de la reforma que se llevó a cabo a finales de 1995, la cual fue impulsada por la previa reforma de la legislación mercantil de 1989 y la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990.

Un año posterior a la citada reforma, en el año 1996, la base del Impuesto sobre Sociedades se calcula corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio.

En la actualidad contamos con un texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Posteriormente, en el año 2007, esta Ley buscó la adaptación a la legislación mercantil en materia contable, para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. Debido a esto, se vio imprescindible su adaptación al marco contable del novedoso Plan General Contable de 2007, actualmente vigente.

## *IVA*

La Comunidad Económica Europea adoptó el impuesto sobre el valor añadido como modalidad de imposición sobre el consumo y, de esta manera, uno de los requisitos para la incorporación de España y de otros países en la CEE, fue precisamente la adopción de esta forma de tributación, llevándose finalmente a cabo en el año 1986.

Así mismo, el IVA se implanta en España en 1986 por la Ley 30/1985, que representó un considerable avance en materia de imposición indirecta. Desde ese momento se somete a múltiples modificaciones, muchas de ellas derivadas de la necesidad de adaptación al proceso de armonización europea de dicho impuesto, considerándose las más trascendentes, las que se introdujeron por la Ley 37/1992.

La eliminación de las fronteras fiscales situadas en el ámbito de la Unión Europea, en torno al año 1993, exigía la adecuación del régimen del IVA a la nueva situación. Dicho régimen transitorio se aprobó en la Directiva 91/680/CEE.

## LGT

La Ley General Tributaria que se encuentra en vigor en la actualidad, oficialmente denominada mediante la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, reemplaza a la anterior Ley, 230/1963, de 28 de diciembre.

En el año 1985 comenzó el proceso de reformas de dicha Ley, actualmente derogada, con la Ley 10/1985 de 26 de abril a través de leyes de Presupuestos Generales del Estado. A partir de entonces, se dio pie a diversas adaptaciones acorde a la regulación fiscal hasta el año 1992, en donde el Tribunal Constitucional no permitió esta práctica a través de dichos presupuestos.

Posteriormente, a partir de la Ley 25/1995, de 20 de julio, se modifica la antigua ley en aspectos tan relevantes como la lucha contra el fraude, desarrollo de los órganos, o el régimen de sanciones.

Ante la necesidad de la creación de un documento que sentara las bases de cara a la confección de una nueva Ley General Tributaria que refundiera la legislación, se dictó en el año 2000, el encargo de la creación de una Comisión que se encargara de dicha tarea. Así mismo, esta Comisión fue creada el 1 de octubre de 2002, a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, que originó la actual Ley General Tributaria por medio de un borrador de anteproyecto confeccionado en enero de 2003.

## **REFORMA TRIBUTARIA DE 2015**

### INTRAHISTORIA

En el año 2008 comienza en España un periodo de grave recesión de su economía debido a la crisis internacional en la que estaba inmersa desde algunos meses atrás. A causa de ello se produce una caída sin precedentes de la recaudación tributaria

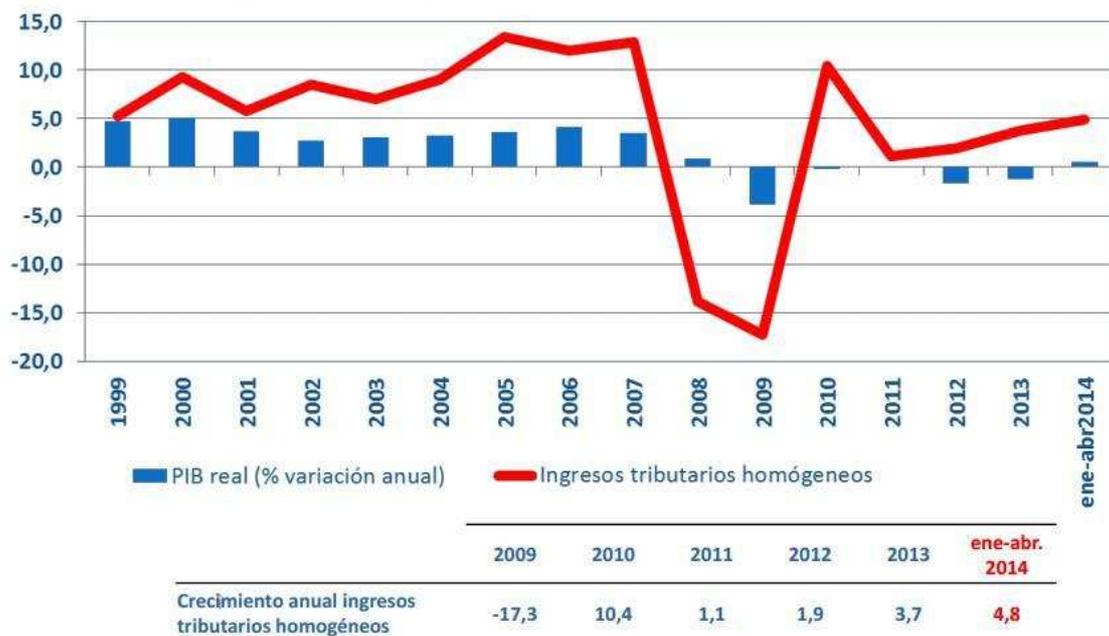
que produjo déficits en las cuentas públicas del Estado. Los ingresos tributarios se redujeron de 200,68 millones de euros en 2007 a 173,45 en 2008, y 144,02 en 2009, según los datos ofrecidos por la Agencia Tributaria.

Con objeto de frenar sus efectos y recuperar la senda del crecimiento se impulsan una serie de reformas urgentes integradas dentro de una estrategia política basada en la consolidación fiscal, la flexibilización de los mercados y la recuperación de la competitividad.

En 2010 se mejoran parcialmente las cifras recaudatorias. Se realiza la reforma del IVA, que incrementa su tipo general al 18%, y se efectúan las medidas de consolidación fiscal citadas.

A partir de 2011 se incrementan estas medidas. Como ejemplo cabe destacar la aplicación de un tipo de gravamen complementario para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contenido en el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, de aplicación para los ejercicios 2012 y 2013, y que la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2014 ampliaría este plazo al ejercicio ese mismo año.

**Gráfico 1. Evolución del PIB real y recaudación.**



Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

La corrección de los desequilibrios y la evolución favorable de los indicadores macroeconómicos dan lugar a previsiones más optimistas a partir de 2013, que permiten hacer reformas que ayuden a la recuperación económica .

En este sentido se constituye, por Acuerdo de Consejo de Ministros de 5 de Julio de 2013, una Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español a la que se encomienda la tarea de revisar el sistema tributario y elaborar una propuesta de reforma que, entre otros objetivos, tenga por principal la recuperación económica y la creación de empleo.

Esta Comisión de Expertos que se nutre de profesionales económicos y tributarios de reconocido prestigio, y a cuyo frente se dispone a Manuel Lagares Calvo, Subsecretario de Economía en el primer Gobierno democrático de España, formula una serie de propuestas para la reforma de los principales impuestos que el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas materializa en los Anteproyectos de Ley para la modificación de aquellos, y que, con fecha de 20 de Junio de 2014, hace llegar al Consejo de Ministros.

El proceso da lugar a la Reforma Fiscal de la que es objeto de estudio este trabajo, y que se estructura en los cuatro Anteproyectos de Ley citados en el párrafo anterior:

Reforma del Impuesto de Sociedades

Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido

Modificación parcial de la Ley General Tributaria

Los textos son sometidos a estudio, y se establece un diálogo con los agentes sociales para evaluar las medidas, y efectuar rectificaciones en aquellas que las requieran.

Finalmente el 1 de Agosto el Consejo de Ministros aprueba la Reforma dando continuidad a los Anteproyectos de Ley para las modificaciones del Impuesto de Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante su conversión en Proyectos de Ley y su posterior tramitación en el Congreso, de donde saldrán con su forma definitiva de Ley publicada en el Boletín Oficial del Estado en caso de ser aprobadas.

Por su parte, el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria aún no ha sido aprobado por el Consejo de Ministros.

A continuación se desarrolla el estudio de la Reforma Tributaria, que está prevista para entrar en vigor el 1 de Enero de 2015, siguiendo el mismo esquema de esta.

## REFORMA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

### OBJETIVOS

Mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, que integra toda la normativa existente relativa a este impuesto, salvo alguna excepción. Este es el origen del cuerpo normativo sometido a modificación, sin embargo, esta no es la primera vez que sufre cambios. Desde su aprobación, han sido numerosas las revisiones parciales que se han hecho de la norma, aunque todas ellas carecían de la perspectiva global con la que se lleva a cabo la que ahora se pone en cuestión. Se trata pues, de una revisión completa que pretende actualizar la legislación para alcanzar varios objetivos, basándose en los principios constitucionales de neutralidad, igualdad y justicia.

Tras el azote de la crisis, se pretende potenciar la competitividad del tejido empresarial español dentro del mercado global en el que se desenvuelve. Para ello, se persigue, entre otros objetivos, el de favorecer el proceso de capitalización de las empresas como medio de financiación frente a la financiación ajena, mediante la creación de la reserva de capitalización. Se adapta la normativa a las directrices de derecho comunitario planteadas por la Unión Europea, que pedían que se equiparara el tratamiento de las rentas internas e internacionales, eliminando así el problema de la doble imposición.

Además, se introduce el que seguramente sea el cambio más significativo que aporta la reforma al Impuesto de Sociedades, que es la rebaja del tipo impositivo general del 30 al 25 por ciento. Esta medida, que a priori supone una minoración de la carga tributaria de las empresas, se complementa de la eliminación de numerosos incentivos fiscales, de manera que, en conjunto, hacen que se igualen los tipos nominal

y efectivo. Esta medida se integra dentro de un proceso de simplificación del impuesto, a pesar de que la rebaja significará una reducción real para aquellas empresas que no disfrutaban de tales reducciones.

En la lucha contra el fraude, la reforma presenta medidas encaminadas hacia una consolidación de la política internacional en asuntos como la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, además se mejora la legislación relativa al tratamiento de híbridos y transparencia fiscal.

Habiendo reseñado algunos de los principales objetivos que persigue la reforma, paso a exponer más detalladamente qué cambios se adoptan.

## MEDIDAS

A continuación se exponen las principales novedades que se introducen en la ley, que afectan al hecho imponible (I), a los contribuyentes (II) y a la estructuración del impuesto (III).

### **Concepto de Actividad Económica**

Se introduce en la regulación del hecho imponible el concepto de actividad económica (I). A pesar de que este es un impuesto directamente relacionado con la actividad económica, hasta ahora, la ley no contemplaba una definición de la misma. Se utiliza básicamente la misma terminología que utiliza el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo que está, como es lógico, adaptada a la naturaleza de las personas jurídicas. Básicamente, “*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*”.

### **Incorporación de las Sociedades Civiles al grupo de Personas Jurídicas**

Se incorporan las sociedades civiles al grupo de personas jurídicas que quedan sujetas a la tributación de este impuesto, siempre que estas desarrollen un objeto mercantil (II). Puesto que hasta ahora tributaban por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha sido necesario incorporar un régimen transitorio en la legislación del mismo. La nueva medida entrará en vigor a partir del año 2016.

### **Estructuración del Impuesto**

La estructura del impuesto (III) adopta novedades que afectan al cálculo de la base imponible, al problema de la doble imposición, al tipo de gravamen, a los incentivos fiscales, y a los regímenes especiales.

Algunas de las modificaciones más importantes de la base imponible se desarrollan a continuación.

#### Actualización del Principio de Devengo

En primer lugar se actualiza el principio de devengo a partir de la definición que hallamos en el Plan General de Contabilidad de 2007, quedando así: “*Los ingresos y gastos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro*”. Se establece además, que no se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles. Parece lógico que un gasto que, por no ser deducible, no minorra la base imponible del ejercicio en el que se produce, tampoco aumente la de aquel en el que se revierta su valor.

#### Simplificación de las tablas de Amortización

Se lleva a cabo una notable simplificación en las tablas de amortización. Hasta ahora, la ley contemplaba noventa y cinco sectores industriales a los que destinaba una tabla de amortización para cada uno de ellos. Es por eso, por lo que se acomete una reclasificación que tiene por resultado una única tabla, actualizada y más sencilla, en la que se integran todos los sectores (ver tabla en ANEXO 1).

#### Ampliación del efecto del Deterioro de Valor

Respecto al deterioro de valor de los elementos patrimoniales, y en consonancia con la medida de 2013 de no deducibilidad de los valores representativos de capital, se amplía su efecto sobre cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos, excepto de existencias, créditos y partidas a cobrar. Por un lado los valores de renta fija, de naturaleza similar a la de los valores representativos de capital, y por otro aquellos activos cuya imputación como gasto en la base imponible ya se realiza de manera sistemática.

#### Reducción de Deducibilidad de algunos gastos

También se reduce la deducibilidad de determinados gastos. Para aquellos instrumentos financieros que desde el punto de vista contable son considerados como pasivo financiero, mientras que desde el mercantil representan participaciones de capital, la normativa fiscal opta por darles el segundo trato. Además se incluye una norma sobre operaciones híbridas, que trata de evitar la deducción de aquellos ingresos exentos o sometidos a una tributación inferior al 10%, cuando estas se produzcan entre empresas vinculadas. En relación a estas últimas, se simplifica la documentación que se les venía exigiendo para atestiguar las operaciones entre ellas cuando el importe neto de su cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.

#### Cambios en la compensación de las Bases Imponibles negativas

Se realizan cambios de notable importancia en lo que respecta a la compensación de las bases imponibles negativas.

Por un lado se elimina la limitación temporal para aplicar la deducción, que hasta ahora era de 18 años a partir de que se generase el derecho. Esto supone que las empresas podrán aplicar la deducción sin fecha de caducidad; por otro, se establece una restricción a la cantidad efectivamente deducible de la base imponible a liquidar, que será como máximo el 60% del valor de esta, previo a su compensación. En todo caso, se podrán compensar bases imponibles negativas por importe de 1 millón de euros en el periodo impositivo. Esta última medida no resultará de aplicación para el próximo año, sino que será a partir del 2016 cuando entre en funcionamiento.

Paralelamente a la ampliación del plazo para la compensación de créditos fiscales a favor de los obligados tributarios, se concede a la Administración la facultad para comprobar la procedencia de la deducción, aún cuando esta se originara en ejercicios ya prescritos.

#### Problema de la Doble Imposición

Respecto al problema de la doble imposición se toman dos medidas siguiendo los preceptos de la Unión Europea: se equipara el tratamiento de rentas procedentes de participaciones en entidades residentes y no residentes, y se establece un régimen de exención para participaciones significativas en entidades residentes.

#### Rebaja de los Tipos Impositivos

Uno de los elementos que más destacan de la reforma es la rebaja del tipo impositivo general. Esta se producirá de manera escalonada, pasando del 30% actual al 28% en el año 2015, para finalmente fijarse en el 25% a partir del 1 de Enero de 2016. Esta medida afecta positivamente a las empresas españolas, que las hace más competitivas e las impulsa para activar nuestra economía, que aún sufre los achaques de la crisis. Por otro lado, la reducción del tipo impositivo responde a una petición que, organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional ya reclamaban, y que consiste en equiparar los tipos de gravamen general y de PYMES.

En cualquier caso se mantiene el tipo reducido del 15% para entidades de nueva creación para el primer año que obtengan una base imponible positiva y el siguiente.

### Incentivos Fiscales

En el apartado de incentivos fiscales, destacan las medidas que pretenden simplificar el impuesto.

Se elimina la deducción por inversiones medioambientales, por entenderse que, las exigencias en esta materia evolucionan hacia la obligatoriedad, y carece de sentido incentivar algo que es de obligatorio cumplimiento.

También se eliminan las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios y la de inversión de beneficios, que se sustituyen por la nueva reserva de capitalización. Esta nueva reserva permitirá a las empresas no tributar por la parte del beneficio que destinen a la misma, cuya cuantía no superará el 10% de la base imponible positiva del ejercicio. La reserva mantendrá carácter indisponible durante los 5 años siguientes a la generación del derecho a la reducción.

La reforma mantiene la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica y la de creación de empleo, además de aumentar sustancialmente los incentivos fiscales relacionados con el sector cinematográfico.

### Reserva de Nivelación

Además se crea una reserva de nivelación de bases imponibles negativas, sólo aplicable a pequeñas y medianas empresas, y que les permite a estas minorar su base imponible hasta en un 10%, y como máximo 1 millón de euros anualmente. La cuantía en cuestión se dotará a una reserva indisponible, y se adicionará a las bases imponibles negativas que se produzcan en los siguientes 5 años, y hasta el importe de las mismas. Una vez transcurrido este periodo, la cuantía que exceda se adicionará a la base

imponible del ejercicio inmediatamente posterior para someterla a tributación. Con esta medida se anticipa la aplicación de futuras bases imponibles negativas, y en caso de que estas no se generen, se difiere la tributación de la reserva durante 5 años.

### Modificación de Regímenes Especiales

Entre los regímenes especiales del Impuesto que se modifican destacan el de consolidación fiscal, de operaciones de reestructuración y el de las empresas de reducida dimensión.

En el régimen de consolidación fiscal se introducen cambios significativos: por un lado se configura el grupo fiscal como una única entidad, de manera que se calculará la base imponible y se aplicarán las condiciones y requisitos pertinentes sobre el grupo en conjunto. En segundo lugar, se exige estar en posesión de la mayoría de los votos de las entidades incluidas en el mismo, al tiempo que se permite incorporar al grupo entidades en las que la participación fuera indirecta. Y por último, se establece que la integración de un grupo fiscal en otro no suponga la extinción del primero, respetando así el carácter económico de este tipo de operaciones.

El régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración contiene cuatro novedades importantes.

En primer lugar, su uso pasa a ser de obligado cumplimiento, y no opcional, como venía siendo hasta ahora.

Como consecuencia del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno, desaparece el tratamiento fiscal sobre el fondo de comercio de fusión.

La entidad adquiriente resultará titular de las bases imponibles negativas generadas por una actividad, cuando esta sea objeto de transmisión. Las bases imponibles quedan ligadas por tanto a la actividad que las genera, con independencia del titular jurídico.

Por último, se otorga a la Administración tributaria la facultad de determinar la inaplicación parcial del régimen.

El régimen aplicable a las entidades de reducida dimensión, que sigue rigiéndose por el importe neto de la cifra de negocios, elimina su escala de tributación, minorando el tipo de gravamen de las mismas. Esta medida se une a la ya mencionada creación de la reserva de nivelación de bases imponibles negativas sólo aplicable a este tipo de

empresas, lo que supone una importante minoración de la carga fiscal que tienen que soportar.

## RESUMEN

La reforma de la Ley del Impuesto de Sociedades se presenta como uno de los pilares fundamentales de la reforma fiscal. Una vez que se ha alcanzado el equilibrio de las cuentas públicas tras las medidas acometidas durante la crisis y se garantiza la capacidad del país para mantener los gastos sociales, se busca dinamizar y reactivar la economía española, al tiempo que se actualiza la legislación del impuesto, haciéndola más sencilla y adaptándola a la normativa europea, y se refuerza la lucha contra el fraude, entre otros objetivos. Además, el Impuesto de Sociedades continúa adquiriendo mayor identidad, alejándose del papel que desempeñaba años atrás como complemento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

En lo que se refiere a la reactivación de la economía, se ponen en marcha medidas que rebajan la carga tributaria de las empresas, permitiendo a estas disponer de mayores beneficios; se busca aumentar el nivel de capitalización como medio de financiación a medio y largo plazo, ya que así las empresas se fortalecen y no dependen tanto de la financiación ajena.

## REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y LA RENTA DE NO RESIDENTES

### OBJETIVOS

Al igual que sucede con el Impuesto de Sociedades, la crisis ha repercutido de forma muy negativa en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La reducción de salarios y la elevada tasa de paro minoraron notablemente la base imponible del impuesto, y por otro lado, las medidas aplicadas para equilibrar las cuentas públicas en el corto plazo se basaban en un incremento de los tipos de gravamen. Es por eso que ahora se plantean objetivos para la creación de empleo y generación de ahorro, recuperación económica y consolidación fiscal del país, a la vez que se rebaja la carga impositiva soportada por los contribuyentes de este impuesto,

manteniendo especial atención sobre aquellos que perciben rentas más bajas y los que soportan mayores cargas familiares.

Además de las razones que la motivan, la reforma tiene como objetivo avanzar en términos de eficiencia, equidad y neutralidad.

En comparación con la del Impuesto de Sociedades, la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas acomete menos cambios, a la vez que estos suponen mayor impacto en la economía por ser de mayor calado. Las principales medidas se centran en la aplicación de una nueva tarifa de la base liquidable general, favorecer la inversión y estimular la generación de ahorro, y la ampliación de la base imponible del impuesto en algunos casos.

En relación a la primera, se rebajan los tipos marginales y se reducen los tramos, de siete a cinco. Se incrementan las reducciones aplicables sobre las rentas obtenidas tanto por trabajadores por cuenta ajena como por autónomos, a la vez que se simplifica la estructura de las mismas. Por último, se crean medidas que benefician a los contribuyentes con cargas familiares. Principalmente se eleva el mínimo personal y familiar, y se crean nuevas deducciones para los casos de trabajo fuera del hogar, ascendientes o descendientes con discapacidad o familia numerosa.

Para potenciar la inversión y el ahorro se llevan a cabo dos tipos de medidas que buscan por un lado reducir su tributación e incrementar la neutralidad en su tratamiento fiscal. Para el primero se establece una tarifa con tipos más bajos y se crea una exención para las rentas generadas por la cuenta de depósito o el seguro de vida; para el segundo se incorporan en la base imponible del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales, y se elimina la deducción por alquiler.

Por último se amplía la base imponible del impuesto al suprimir la exención total de las indemnizaciones por despido.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la reforma trae consigo modificaciones que lo adaptan al marco normativo comunitario, avanzan en la misma dirección que las que se contemplan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y refuerzan la seguridad jurídica.

A continuación se detallan los cambios más significativos en el impuesto distinguiendo entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el de no Residentes.

## MEDIDAS

### *-Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-*

Como se adelanta en el apartado anterior, el anteproyecto de Ley propone medidas que rebajan la carga fiscal del impuesto, incentivan la inversión y el ahorro, y, en dirección opuesta a la rebaja, otras que amplían la base imponible del mismo.

### **Rebaja del Impuesto**

La rebaja general a la que se somete al impuesto se sustenta sobre el reajuste de los tipos impositivos, la revisión de las reducciones aplicables y el trato a las cargas familiares.

### **Nueva tarifa**

La medida principal que aporta la reforma es la nueva tarifa, que contiene una reducción de los tramos, de siete a cinco, y de los tipos marginales aplicables en los mismos.

La tributación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se estructura en dos partes conocidas como general y del ahorro; y dentro de la parte general, a su vez, hay dos recorridos que gravan la base liquidable: estatal y autonómico. Eventualmente, se aprobó la aplicación de un tercer tipo adicional para los ejercicios 2012, 2013 y 2014, con el fin de reducir del déficit público.

A continuación se explican los cambios a los que se somete a la parte estatal del impuesto, que se ejecutarán en dos fases durante los años 2015 y 2016.

**Tabla 1. Escala general del impuesto antes de la reforma. Tramo estatal.**

<b>Base liquidable desde (euros)</b>	<b>Base liquidable hasta (euros)</b>	<b>Tipo aplicable (porcentaje)</b>
0	17.707,20	12
17.707,20	33.007,20	14
33.007,20	53.407,20	18,5
53.407,20	120.000,20	21,50
120.000,20	175.000,20	22,50
175.000,20	En adelante	23,50

*Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Anteproyecto de Ley de la reforma del IRPF.*

En la Tabla 1 se muestra la distribución de los tramos y sus tipos aplicables para la parte estatal antes de la reforma. En ella aparecen seis tramos en lugar de los siete mencionados anteriormente, y es que el séptimo apareció con motivo de la inclusión en el impuesto del gravamen complementario, que establecía un nuevo tramo a partir de 300.000,20 euros y en adelante. Es por ello que para ofrecer los datos con mayor claridad y sencillez, se muestra el tramo estatal exclusivamente, sin la parte complementaria.

**Tabla 2. Escala general del impuesto para los años 2015 y 2016. Tramo estatal.**

Base liquidable desde (euros)	Base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (porcentaje)	
		2015	2016
0	12.450	10,00	9,50
12.450	20.200	12,50	12,00
20.200	35.200	15,50	15,00
35.200	60.000	19,50	18,50
60.000	En adelante	23,50	22,50

*Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Anteproyecto de Ley de la reforma del IRPF.*

La Tabla 2 se corresponde con la nueva tarifa aplicable en el año 2015 y su progresión en el año 2016, que gravará las rentas obtenidas durante el ejercicio 2014 y 2015 respectivamente. Se observa una notable rebaja con respecto a los tipos anteriores a la reforma, acentuada en los tramos de renta más baja.

En cualquier caso, los trabajadores que perciban menos de 12.000 euros anuales quedarán exentos de tributar. Anteriormente a la reforma se establece que las rentas inferiores a esa cuantía obtengan las siguientes deducciones en términos anuales:

- a.- Cuando la base imponible sea igual o menor a 8.000 euros: 400 euros
- b.- Cuando la base imponible esté entre 8.000,01 y 12.000 euros: 400 euros menos el resultado de multiplicar 0,1 por la cantidad que exceda de 8.000 euros.

De esta manera se simplifica la tributación de las rentas más bajas, suprimiendo las citadas deducciones y aplicando la exención.

Aunque el estudio de los tipos estatales aislados clarifica y simplifica la labor de explicar los cambios acometidos en esta materia, resulta más atractivo para el lector

establecer una comparativa entre los tipos agrupados, ya que, en la práctica, serán estos los que graven sus rentas.

**Tabla 3. Escala general del impuesto.**

Base liquidable (euros)	Tipo aplicable (euros)	Base liquidable (euros)	Tipo aplicable (euros)	
	2014		2015	2016
Hasta 17.707,20	24,75	Hasta 12.450	20	19
Entre 17.707,20 y 33.007,20	30	Entre 12.450 y 20.200	25	24
Entre 33.007,20 y 53.407,20	40	Entre 20.200 y 35.200	31	30
Entre 53.407,20 y 120.000,20	47	Entre 35.200 y 60.000	39	37
Entre 120.000,20 y 175.000,20	49	A partir de 60.000	47	45
Entre 175.000,20 y 300.000,20	51			
A partir de 300.000,20	52			

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de rankia.com.

En la Tabla 3 se aprecia la evolución de la escala general del impuesto global, es decir, en la suma de los tramos estatal y autonómico y la parte complementaria.

**Tabla 4. Gravamen complementario para los ejercicios 2012, 2013 y 2014.**

Base liquidable desde (euros)	Base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0	17.707,20	0,75
17.707,20	33.007,20	2
33.007,20	53.407,20	3
53.407,20	120.000,20	4
120.000,20	175.000,20	5
175.000,20	300.000,20	6
300.000,20	En adelante	7

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Anteproyecto de Ley de la reforma del IRPF.

### Reducciones

Por otro lado se revisa la reducción general por obtención de rendimientos del trabajo, en la que se integra la deducción en cuota por obtención de tales rendimientos, a la vez que se eleva su importe para los casos de renta más baja.

En su caso, los trabajadores por cuenta propia o autónomos ven incrementada la reducción que actualmente tienen en algunos sectores, y se crea una reducción general para aquellos autónomos que tienen menos recursos. Ambas reducciones pasan a formar parte de la deducción por percepción de rendimientos de actividades económicas.

### Mejoras por cargas familiares

El último punto que sostiene la rebaja del impuesto es la que afecta al tratamiento fiscal de la familia, donde se eleva el mínimo personal y familiar, que *“constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación”*. Este se obtiene sumando, si procede, los mínimos del contribuyente, por descendientes, por ascendientes y por capacidad. El mínimo del contribuyente pasa de 5.151 a 5.550 euros anuales, y también se aumenta en los casos de mayores de 65 y 75 años; por descendientes aumenta de la siguiente forma: por el primero pasa de 1.836 a 2.400 euros anuales, por el segundo de 2.040 a 2.700 euros anuales, por el tercero de 3.672 a 4.000 euros anuales, y por el cuarto y siguientes pasa de 4.182 a 4.500 euros anuales; por ascendientes aumentará, en caso de tener este 65 años de 918 a 1.150 euros anuales, mientras que para mayores de 75 pasará de 1.122 a 1.400 euros al año; por último, el mínimo por discapacidad del contribuyente aumenta de 2.316 a 3.000 euros anuales, incrementado al mismo tiempo sus ayudas, y los mínimos para los casos de descendientes o ascendientes con discapacidad que estén a cargo del contribuyente.

### Incentivar la inversión y el ahorro

El segundo punto de la reforma del IRPF se basa en favorecer la inversión y estimular la generación de ahorro, para lo que se implementan dos medidas complementarias: por un lado se rebaja su tributación y por otro se incrementa la neutralidad en su tratamiento fiscal.

La rebaja se lleva a cabo mediante una nueva tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro en la que se reducen los tipos de manera escalonada entre los años 2015 y 2016, y se fomenta su progresividad añadiendo un nuevo tramo superior.

**Tabla 5. Gravamen del ahorro antes de la reforma.**

Base liquidable desde (euros)	Base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0	6.000	21
6.000	24.000	25
24.000	En adelante	27

*Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Anteproyecto de Ley de la reforma del IRPF.*

**Tabla 6. Gravamen del ahorro para los años 2015 y 2016.**

Base imponible desde (euros)	Base imponible hasta (euros)	Tipo aplicable (porcentaje)	
		2015	2016
0	6.000	20	19
6.000	50.000	22	21
50.000	En adelante	24	23

*Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Anteproyecto de Ley de la reforma del IRPF.*

Comparando las dos tablas se aprecia que la medida reduce considerablemente la tributación de las bases imponibles que se encuentran entre 6.000 y 50.000 euros, siendo menos significativo el cambio en el caso de las inferiores a 6.000 euros.

Por su parte, para avanzar en términos de neutralidad se incorporan en la base imponible del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales, y se suprime la deducción por alquiler, homogeneizando el tratamiento fiscal de la vivienda habitual entre alquiler y propiedad.

### **Ampliación de la Base Imponible del impuesto**

La tercera y última medida relevante que incorpora la reforma aborda la ampliación de la base imponible del impuesto. Las modificaciones que aquí se proponen buscan, según el propio documento del anteproyecto de Ley, “no sólo atender a

*principios como el de suficiencia sino también avanzar en términos de generalidad e igualdad en el sostenimiento de los gastos públicos”.*

Concretamente se revisa la exención aplicable a las indemnizaciones por despido. Es esta una modificación que crea controversia, ya que pretende ir en contra de los objetivos que busca la rebaja fiscal del impuesto. Se propone en el anteproyecto de modificación del IRPF que las indemnizaciones por despido sigan exentas de tributación hasta un límite de 2.000 euros por año trabajado que se compute para determinar la cuantía de la indemnización. Sin embargo, tras el diálogo mantenido entre Gobierno y agentes sociales, se decide ampliar considerablemente el mínimo exento hasta los 180.000 euros, de manera que sólo se tributará por lo que exceda de esa cuantía.

#### Acciones como salario en especie

También se suprime la exención vinculada a la entrega de acciones gratuitas como medio de pago en especie. En teoría, este cambio sólo afectará a las rentas más altas, ya que son fundamentalmente estas las retribuidas con esta fórmula.

Además de las ya citadas, se toman otras medidas clasificadas en otro orden de objetivos, que se desarrollan a continuación.

#### Rebaja de rendimientos irregulares

Se rebaja del 40 al 30 por ciento la reducción aplicable a los rendimientos con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único periodo impositivo.

#### Método de estimación objetiva

Se modifica el método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento de determinadas actividades económicas, estableciendo una mayor exigencia para su aplicación a partir de 2016. Por un lado se reducen los mínimos de rendimientos íntegros anuales a partir de los cuales, no se podrá aplicar el método de estimación objetiva, y por otro, se reducen las actividades que pueden acogerse al mismo, al excluirse el conjunto asociado al transporte y comunicaciones que sí aparece en la Ley antes de la reforma. En conjunto se pretende limitar el uso de este método a aquellas actividades que por su naturaleza se relacionan directamente con consumidores finales. Para las actividades económicas, exceptuando las agrícolas, ganaderas y

forestales, el mínimo disminuye de 450.000 euros anuales a 150.000, y para el conjunto excluido se establece el mínimo en 200.000 euros, siendo anteriormente 300.000.

*-Impuesto sobre la Renta de no Residentes-*

Respecto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes se proponen cambios para avanzar en la misma dirección que lo hace el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, adaptarlo a la normativa comunitaria y reforzar la seguridad jurídica.

Reducción del tipo de gravamen general

En primer lugar se reduce el tipo de gravamen general del 24,75 al 24 por ciento. Este cambio corrige la subida que se estableció para los ejercicios 2012, 2013 y 2014, como medida para reducir el déficit, y devuelve el tipo impositivo al mismo porcentaje que tenía en el ejercicio 2011.

Además, cuando se trate de residentes en otro Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un intercambio efectivo de información tributaria el tipo impositivo será del 19 por ciento, igualándola así al tipo marginal más bajo de la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que será efectivo a partir de 2016.

La Ley también iguala el tratamiento fiscal de residentes y no residentes en el terreno de las personas jurídicas, haciendo que los contribuyentes sin establecimiento permanente tributen de acuerdo a lo que se corresponda en el Impuesto sobre Sociedades. Anteriormente a esta reforma estos entes tributaban al 35 por ciento de forma general.

Adaptación a la norma comunitaria

En lo referente a la norma comunitaria, además de lo expuesto en los dos párrafos anteriores, se clarifica notablemente el proceso a seguir para determinar la base imponible de aquellos contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea. Así, se distingue entre personas físicas y personas jurídicas, remitiéndolas a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades respectivamente para la deducción de gastos.

También con el objetivo de favorecer la libertad de circulación se adoptan dos medidas nuevas.

Por un lado, se permite al contribuyente que resida en otro Estado miembro la opción de tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas, siempre que se cumpla alguna de las dos siguientes premisas: que sus rendimientos en España supongan al menos el 75 por ciento de la totalidad de su renta, o que la renta obtenida sea inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le correspondiera. En ambos casos deberán haber tributado de forma efectiva por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el ejercicio.

Por otro, quedarán exentas las ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de la que fuera vivienda habitual del contribuyente no residente, cuando el importe obtenido por esta se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

### Seguridad jurídica

En cuanto a las mejoras de la seguridad jurídica, se revisan las exenciones de beneficios distribuidos por las filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, de manera que queden expuestas de forma más clara y simple.

## RESUMEN

La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se enmarca en un contexto en el que se trata de dejar atrás la crisis y las sobrecargas fiscales para el sostenimiento de los gastos públicos, y lanzarse hacia un crecimiento sostenido de la economía y una rebaja fiscal beneficiosa sobre todo para las rentas más bajas.

El tipo mínimo pasa del 24,75% al 20% en 2015, y al 19% en 2016, y el máximo se reduce del 52% al 47% en 2015, y al 45% en 2016. La rebaja, según fuentes del Gobierno, afectará a 20 millones de contribuyentes que verán reducida su retención por término medio en un 12,5%. Esto, en conjunto con las mejoras que se establecen para contribuyentes con cargas familiares, supone un importante desahogo para las familias más desfavorecidas que durante la crisis han tenido que pasar por serias dificultades.

Además se toman medidas que favorecen a otro colectivo que está siendo gravemente perjudicado por la recesión como es el de los autónomos, que reducen el porcentaje de las retenciones que se les practica del 21% al 20% en 2015, y al 19% en 2016. Además, a aquellos que generen rentas inferiores a 15.000 euros durante el ejercicio inmediatamente anterior se les practican retenciones sobre el 15 por ciento

desde la entrada en vigor del Decreto-ley 8/2014, de 4 de Julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

Mediante los incentivos a la inversión y la renta del ahorro se intenta canalizar el aumento de renta disponible de los contribuyentes para dinamizar y activar la economía, de manera que la rebaja fiscal se traduzca en mayor flujo de dinero destinado a la inversión.

Para terminar, es necesario hacer mención a la medida que está suscitando mayor polémica, y es que a partir de 2015 las indemnizaciones por despido tributarán por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este tipo de rentas ya no quedarán exentas de tributación al menos en su totalidad, ya que se mantendrá la exención para aquellas que no superen los 180.000 euros, y se someterá a gravamen las demás por la cuantía que exceda de esa cantidad.

## REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### OBJETIVOS

Si bien las reformas del Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tienen voluntad de cambio sobre tales impuestos, la reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido es más bien una actualización de la Ley, cuyas medidas principales son adaptarla a la normativa europea y realizar una mejora técnica del impuesto.

Respecto al primer objetivo se toman medidas que adecuan la norma a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de Noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de Febrero, que, en lo referente al lugar de la prestación de servicios, presenta nuevas reglas de localización aplicables a servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y electrónicos, cuyos destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actúen como tal.

Además se incorporan a la normativa del impuesto diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que conforman jurisprudencia sobre asuntos que inciden de forma directa sobre aquella. De una de ellas se deriva el cambio de tipos

aplicables de los productos sanitarios, que pasan del reducido de 10 por ciento al general de 21 por ciento.

En cuanto a la mejora técnica del impuesto, se llevan a cabo modificaciones que refuerzan el principio de seguridad jurídica a través de tres objetivos: clarificando aspectos que podrían causar confusión en su interpretación, suprimiendo determinados límites o requisitos y estableciendo nuevas reglas en la lucha contra el fraude.

## MEDIDAS

### Servicio de telecomunicaciones

La ya mencionada regla de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios vía electrónica, establece que cuando se preste alguno de estos servicios a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, y actúen como tal, estos pasarán a gravarse en el lugar en el que el destinatario esté establecido, con independencia de dónde esté establecido el prestador de los mismos. En conclusión, a partir del 1 de Enero de 2015 todos estos servicios tributarán en el Estado de destinatario, tanto si este es empresario o profesional como una persona sin esta condición.

### Productos sanitarios

La jurisprudencia que se adopta con la reforma se basa en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de Enero de 2013, en el asunto C-360/11, conocida como la sentencia de los “productos sanitarios”. Mediante esta Sentencia, los equipos médicos, aparatos, productos sanitarios y demás instrumental, de uso médico y hospitalario pasarán a tributar por el tipo general del 21 por ciento, desde el tipo marginal que lo hacían hasta ahora del 10 por ciento.

Por último, se acomete un grupo de modificaciones para la mejora técnica del Impuesto, de las que se destacan las siguientes.

### Entregas a la Junta de Compensación

Se suprime la exención aplicable a las entregas y adjudicaciones realizadas entre la Junta de Compensación y los propietarios de aquellos.

### Modificación de la Base Imponible

Se flexibiliza el procedimiento de modificación de la base imponible, ampliando el plazo de 1 a 3 meses en caso de deudor, y permitiendo a las pymes, en caso de créditos incobrables, modificar la base imponible transcurrido el plazo de 1 año que se exige para el resto de empresarios, además del de 6 meses que se les venía aplicando hasta ahora.

### Lucha contra el fraude

De entre las que se destinan a combatir el fraude destacan las siguientes.

Se amplían los supuestos de aplicación de la denominada “regla de inversión del sujeto pasivo” a la entrega de productos tales como teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, así como plata, platino y paladio.

Se establece un procedimiento específico de comprobación del IVA a la importación aplicable a los sujetos pasivos que no cumplan los requisitos para acceder al sistema de autoliquidación, por el que se realiza el ingreso en el momento de la importación.

## RESUMEN

Como ya se ha comentado previamente, la del Impuesto sobre el Valor Añadido es una reforma que no alberga en su propia naturaleza intención de alterar cuantitativamente el impuesto para mejorar los datos macroeconómicos relativos al mismo. Se trata pues de una modificación de la Ley que adapta su cuerpo legislativo a las Directivas que llegan desde Europa y mejora desde un punto de vista técnico la redacción de la misma.

Quizá el apartado más relevante sea el cambio de clasificación para los productos sanitarios, que hace que tributen al tipo general, junto con la flexibilización del procedimiento para la modificación de la base imponible mediante la ampliación del plazo para poder hacerlo.

## REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

### OBJETIVOS

La reforma fiscal tiene en la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria su cuarto y último objeto de modificación, implementando en este caso medidas que afectan a diversas partes del texto.

De entre las razones que subyacen de la modificación de la Ley es deseable destacar la necesidad de adaptación continua de las leyes a la realidad social del país, tal como lo enuncia en su exposición de motivos el Anteproyecto de Ley de Modificación parcial de la Ley General Tributaria, de manera que estas no queden obsoletas e ineficaces ante los problemas reales que se le plantean.

Las modificaciones propuestas giran en torno a tres objetivos fundamentales.

El reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de obligados tributarios como de la Administración tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario.

El segundo objetivo a tratar es el fraude fiscal. Según el informe publicado por el sindicato de técnicos de Hacienda (Gestha), *El avance del fraude en España durante la crisis*, la tasa de economía sumergida en España era del 24,6% del PIB en 2012, lo que supone 253.000 millones de euros que escaparon al control de Hacienda durante ese año, habiéndose incrementado desde el año 2008 en 60.000 millones de euros. Se trata pues de un tema prioritario para la reforma, que trata de prevenirlo mediante incentivos al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y actualizando la figura del *conflicto en la aplicación de la norma*.

Por último se persigue incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos.

## MEDIDAS

Algunas de las medidas fundamentales que propone el Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria, que afectan aspectos de muy diversas índoles del texto, se detallan a continuación.

### Prescripción de Tributos de cobro periódico por recibo

En los tributos de cobro periódico por recibo, con posterioridad al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, no requieren la presentación de declaración ni autoliquidación, por lo que el comienzo del cómputo del plazo de prescripción se sitúa en el momento del devengo de dicho tributo, ya que es a partir de ese momento cuando la Administración gestora puede realizar las actuaciones dirigidas en última instancia a la liquidación del tributo.

### Créditos fiscales a beneficio del contribuyente

Al tiempo que se aumenta el plazo para la compensación o deducción de determinados créditos fiscales a beneficio del contribuyente, se faculta a la Administración para comprobar la procedencia de los mismos y, en su caso, realizar las correcciones pertinentes, sin prescripción para ello.

### Normas inconstitucionales

En cuanto a la revisión de oficio por la declaración de normas declaradas inconstitucionales o contrarias al derecho europeo se establece un procedimiento adicional para solicitar la devolución de los ingresos indebidos al de petición de rectificación de la autoliquidación; este es el procedimiento de revocación, que va a permitir que se devuelvan las cantidades recaudadas en contra de derecho comunitario aunque ya existiera un acto firme en vía administrativa.

### Recuperación de ayudas del Estado ilegales

También se crea un procedimiento para la recuperación de ayudas del Estado cuando estas se consideren ilegales por organismos europeos.

### Cesión de datos por la Administración tributaria

En relación con la cesión de datos por parte de la Administración tributaria, se permite la publicación de información cuando la misma venga impuesta por normativa de la Unión Europea.

La norma, en lo referente a la publicación de listados de deudores, opta por establecer el acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de los interesados que consideren no ajustada a derecho la publicación.

Se precisa cuál es el valor probatorio de la factura, que en adelante “*no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones*”, según establece el Anteproyecto de modificación de la Ley General Tributaria.

### Estimación indirecta

Se aclara y se precisan determinados aspectos de la regulación del método de estimación indirecta.

### Reclamaciones económico-administrativas

Otras modificaciones respecto a las tramitaciones de las reclamaciones económico-administrativas persiguen dos objetivos básicos: la agilización de la actuación de los Tribunales y la reducción de la litigiosidad.

### Aportación de documentos posterior a la alegación

Entre otras destaca la prohibición de la posibilidad de aportar documentos con posterioridad al trámite de alegaciones.

### Expediente electrónico

Se incorpora la referencia al expediente electrónico, la obligatoriedad de la interposición electrónica en caso de que el acto impugnando fuera de notificación obligatoria por esta vía y se aboga por la utilización de manera extensiva de tales medios electrónicos.

### Inspección en paralelo a la instrucción penal

Se permite el procedimiento de inspección en paralelo a la instrucción penal, es decir, se establece la posibilidad de que la administración tributaria continúe con el procedimiento de comprobación e investigación para determinar la cuota tributaria en la vez que se desarrolla aquel proceso.

### Fraude fiscal

Por otro lado, España soporta un alto índice de fraude fiscal. La Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, recoge la figura del conflicto en la aplicación de la norma, heredera del fraude de ley, donde se presentan instrumentos de lucha contra las prácticas fraudulentas más sofisticadas que burlan la actividad recaudatoria. Pasados diez años de la aprobación de dicha ley, se procede a su actualización y adaptación a la jurisprudencia acaecida durante este tiempo.

## RESUMEN

Según defiende el catedrático José Manuel Tejerizo, se ha de prestar tanta o más atención a cuanto se expone en la Ley General Tributaria, y por tanto a la reforma que nos ocupa, como a las leyes reguladoras de los impuestos, ya que, si bien son estas últimas las encargadas de establecer los tipos impositivos de tributación, la primera regula las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, y sus reglas se aplican sobre los impuestos.

Según el autor, una de las principales medidas que aparecen en el Anteproyecto de modificación de la Ley General Tributaria, la ampliación del período de prescripción para que la Administración pueda comprobar la procedencia de deducciones, y las modifique en su origen, supone un revés al principio de seguridad jurídica, ya que se estima necesario tener certeza sobre *“cuándo las acciones dejan de tener eficacia y cuándo los derechos son adquiridos con el paso del tiempo”*.

Existe en España un caso de norma declarada contraria a la normativa europea, el conocido “céntimo sanitario”, que se ve afectado por la modificación de este apartado. Según afirma el catedrático Pedro Herrera, hasta ahora, mediante el procedimiento de solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado, el interesado disponía del plazo de 1 año para pedir la devolución a partir del dictamen de la

sentencia. Sin embargo, a partir de la reforma se establece que la solicitud de tal responsabilidad se hará con arreglo al nuevo procedimiento de revocación, con lo que la responsabilidad patrimonial del Estado desaparece y las deudas prescritas ya no se pueden solicitar, por lo que complica en gran medida el proceso.

Ambos profesores defienden que la reforma de la Ley debía contener la refundación del texto en un cuerpo legislativo más sencillo, y no aumentar la complejidad de los procedimientos como ocurre con las reclamaciones económico-administrativas. En cualquier caso se lleva a cabo la modificación de la ley más amplia habida hasta ahora, cuya naturaleza tiene un carácter mayoritariamente técnico en cuanto a las cuestiones que plantea.

## CONCLUSIONES

Una vez que hemos concluido el análisis de la Reforma Tributaria de 2015 podemos evaluar el impacto que tendrán sus medidas sobre cada uno de los impuestos por separado, y sobre la economía en conjunto.

El Impuesto de Sociedades evoluciona para convertirse, cada vez más, en una ley igual para todos los contribuyentes sujetos a él. Medidas como la rebaja del tipo general, que se iguala al de PYMES, o la eliminación de determinadas deducciones hacen de esta una norma más homogénea y simple. Sin embargo, a pesar de que la ausencia de deducciones, sin duda, simplifica el impuesto, resulta beneficioso tener instrumentos que incentiven determinadas actividades empresariales, por lo que no es aconsejable tener un sistema tributario exento de herramientas como esta. Por otro lado, se establece un marco legal para que las empresas se refuercen y crezcan, incentivando su capitalización y ofreciendo mejoras para las deducciones por bases imponibles negativas, lo que sin duda ofrecerá resultados en el medio-largo plazo.

Por su parte, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas comienza un proceso en el que reducirá su carga impositiva en dos fases entre 2015 y 2016. De esta manera se pone a disposición de los contribuyentes una mayor renta disponible con la que crezca la demanda interna y se dinamice la economía. Sin duda, la reforma que se aplica a este impuesto será el que mayor repercusión tenga para los contribuyentes.

De la reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido no se pueden extraer conclusiones más allá de la propia ley, es decir, no plantea modificaciones de las que se espere que tengan una repercusión significativa sobre la economía. Su objetivo se restringe a adoptar las directrices que le llegan desde Europa y reforzar la seguridad jurídica.

Por último, la Ley General Tributaria acomete numerosos cambios que aportan mejoras técnicas al texto, aunque aumentan la complejidad para su entendimiento. Sin duda la modificación que más trasciende es la que afecta al plazo que tiene la Administración para comprobar y modificar errores de deducciones cuyo origen se encuentre en ejercicios ya prescritos. Esta medida, a pesar de ampliar el ámbito temporal de aplicación de la ley, trae consigo aspectos negativos, ya que va en contra del principio de seguridad jurídica.

En base al Proyecto de Presentación de los Presupuestos Generales de 2015, que plantea las previsiones que se hacen para el año próximo, sabemos que el Estado espera aumentar los ingresos recaudatorios mediante el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se mantendrán estables los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El efecto que va a tener la Reforma sobre la economía puede extraerse del párrafo anterior. El aumento de renta en manos de los contribuyentes aumentará su capacidad adquisitiva, y en consecuencia la demanda interna del país, que se traduce en mayor consumo. A partir de aquí se producirán mejoras en la recaudación por IVA, se producirá inflación, y se generará crecimiento.

Desde un punto de vista global, la Reforma favorece el crecimiento económico, una vez que los indicadores macroeconómicos se han estabilizado y muestran síntomas de mejora. Por encima de todo, era necesaria una rebaja de las cargas fiscales que permitiera dar desahogo a las familias y contribuyentes más desfavorecidos, y la reforma del IRPF da respuesta a esa petición.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

-Nota de Prensa de 5 de Julio de 2013 por la que se anuncia la creación de una Comisión de expertos para la Reforma Fiscal.

-Nota de prensa de 20 de Junio de 2014 de Presentación de la Reforma Fiscal.

-Nota de prensa de 23 de Junio de 2014 de la rueda de prensa de Presentación de la Reforma Fiscal.

-Nota de prensa de 1 de Agosto de 2014 por la que se informa de que el Consejo de Ministros aprueba la Reforma Fiscal.

-Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.

-Anteproyecto de Ley por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto de Legislativo 5/2004, de 5 de Marzo, y otras normas tributarias.

-Anteproyecto de Ley por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de Junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de Octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adaptan otras medidas tributarias y financieras.

-Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

-Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2015.

-Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.

-Proyecto de Ley por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto de Legislativo 5/2004, de 5 de Marzo, y otras normas tributarias.

-Proyecto de Ley por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de Junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de Octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adaptan otras medidas tributarias y financieras.

-Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español.

#### Boletín Oficial del Estado

-Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

-Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

-Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

-Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de Septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

-Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

-Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

#### Agencia Tributaria

-Informes mensuales de Recaudación Tributaria.

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe\\_mensual\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml)

#### Otras fuentes

-José Manuel Tejerizo y Pedro Herrera, (2014). Programa de radio dedicado a La reforma de la Ley General Tributaria, UNED Radio.

[http://www.youtube.com/watch?v=M0je-5ju7G0&feature=youtube\\_gdata](http://www.youtube.com/watch?v=M0je-5ju7G0&feature=youtube_gdata)

-Miguel Belenguer, (2014). Las claves de la Reforma Fiscal de 2015, rankia.com.

<http://www.rankia.com/blog/impuestos/2349989-claves-reforma-fiscal-2015>

-Sindicato de técnicos de Hacienda, Gestha (2014). *El avance del fraude en España durante la crisis.*

<http://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=321>

Jaume Viñas (2014), periódico digital cincodias.com. *IRPF y Sociedades, por encima de la media europea tras la reforma fiscal.*

[http://cincodias.com/cincodias/2014/07/18/economia/1405705497\\_012443.html](http://cincodias.com/cincodias/2014/07/18/economia/1405705497_012443.html)