

Aprobado por el Consejo de Ministros el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2019

Diego Martín-Abril Calvo

Of Counsel del Área de Fiscal de GA_P

Carla Fandiño Seijas

Abogada del Área de Fiscal de GA_P

Ángela Atienza Pérez

Abogada del Área de Fiscal de GA_P

Rosario Cuadra Espinar

Abogada del Área de Fiscal de GA_P

El pasado viernes 11 de enero, el Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2019, que ha sido presentado el 14 de enero del 2019 ante las Cortes Generales.

El articulado del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2019 introduce una serie de modificaciones tributarias significativas, cuyas líneas más relevantes, divididas de acuerdo con los capítulos previstos en el propio proyecto de ley, son las siguientes:

CAPÍTULO I – IMPUESTOS**1. Impuesto sobre la renta de las personas físicas**

En el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2019, se incrementan determinados tramos de las escalas aplicables a la base liquidable general y a la base liquidable del ahorro, así:

- a) Respecto de la base liquidable general, se incrementa el tipo en 2 puntos para el tramo de rentas superiores a 130.000 euros y en 4 puntos para el tramo de rentas superiores a 300.000 euros.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

- b) Respecto de la base liquidable del ahorro, se incrementa el tipo en 4 puntos para los rendimientos superiores a 140.000 euros, pasando el tipo marginal del 23 % al 27 %.

Como consecuencia de lo anterior, la escala de retenciones e ingresos a cuenta aplicable a los perceptores de rentas del trabajo se incrementa de la siguiente forma:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Hasta euros	Resto base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Hasta euros
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	70.000,00	45,00
130.000,00	49.401,50	170.000,00	47,00
300.000,00	129.301,5	En adelante	49,00

Este nuevo régimen se complementa con la introducción de las pertinentes adiciones en la disposición adicional cuadragésima séptima de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, previendo la aplicación de esta nueva escala para el periodo impositivo 2019 y regulando la correspondiente regularización de las retenciones practicadas.

En línea con estos cambios, se modifica el régimen aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados), incrementándose las escalas de gravamen aplicables para la determinación de la cuota íntegra:

- a) En cuanto a la escala aplicable a la base liquidable general, cuando ésta exceda de 600.000 euros, el tipo nominal se incrementa en 4 puntos, pasando del 45 % al 49 %.
- b) Respecto de la escala aplicable a la base liquidable del ahorro, ésta se armoniza con la prevista para el régimen general, incrementándose el tipo en 4 puntos para los rendimientos superiores a 140.000 euros, pasando del 23 % al 27 %.

2. Impuesto sobre sociedades

El proyecto de ley incorpora una serie de modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS):

- a) *Limitación de la exención sobre dividendos y rentas positivas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español y respecto de las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero.*

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2019 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la propia Ley de Presupuestos (al día siguiente de su publicación en el BOE), se modifica el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de tal forma que se limita la exención prevista en él mismo al 95 %. Dicha reducción de la exención (del 100 % al 95 %) se aplica tanto a los dividendos procedentes de entidades residentes y no residentes como a las rentas positivas derivadas de la transmisión de valores, asimismo, de entidades residentes y no residentes. De acuerdo con el preámbulo de la norma, se ha hecho uso de la facultad que, conforme a lo dispuesto en la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre del 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, conservan los Estados miembros para prever que los gastos de gestión que se refieren a la participación en la entidad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz, pudiendo fijarse a tanto alzado sin que, en este caso, su cuantía pueda exceder del 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial.

En este punto cabe advertir que el referido proyecto de ley no contiene de manera expresa ninguna disposición que limite la tributación de los dividendos en el supuesto de que haya repartos sucesivos de éstos entre «cadenas» de entidades participadas.

En el mismo sentido que el artículo 21, se modifica el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, limitando la exención al 95 % de las rentas positivas obtenidas en el extranjero mediante establecimiento permanente, así como para las derivadas de la transmisión de establecimientos permanentes.

En línea con lo anterior, el proyecto de ley también adapta el contenido de las deducciones para evitar la doble imposición internacional de los artículos 31 y 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, en relación con el artículo 31 de dicha ley, se limita la deducción a la menor de estas dos cantidades: (a) el importe satisfecho en el extranjero y (b) el importe de lo que correspondería pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en territorio español o el 95 % del importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente situado fuera del territorio español si se hubieran obtenido en territorio español.

Es decir, se incorpora lo que parece una limitación específica en el cálculo de la deducción (95 % de la cuota íntegra en España) para las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente en el extranjero.

El precepto también dispone que el exceso de impuesto satisfecho en el extranjero que no es objeto de deducción por los establecimientos permanentes tiene la consideración de gasto deducible, precisando que dicho gasto será el exceso del impuesto satisfecho en el extranjero sobre el resultado de aplicar el tipo de gravamen de la entidad a la renta positiva obtenida por el establecimiento permanente.

En segundo lugar, se modifica el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para adaptar la deducción a un máximo del 95 % —junto con la deducción del artículo 31 de la misma ley— sobre la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

A partir de aquí, el proyecto de ley efectúa sucesivas modificaciones en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para adaptarla a la minoración del porcentaje exento del 95 %, concretamente:

- Se modifica su artículo 43 con objeto de aclarar que, en las *agrupaciones de interés económico españolas* —que tributan por atribución de rentas— también les será de aplicación la limitación de la exención al 95 % de los dividendos y plusvalías por la transmisión de valores que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible.
- Se modifica su artículo 64 estableciendo que, en el *régimen de consolidación fiscal* no se eliminarán los dividendos internos ni las rentas derivadas de la transmisión de la participación sobre una entidad del grupo fiscal a la que sea de aplicación el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, el 5 % de dichos dividendos y rentas deberán tributar en la sede del grupo fiscal contribuyente. Tampoco existe ninguna referencia a las posibles «cadenas» de dividendos.
- Se adapta, en *operaciones de reestructuración*, el artículo 82.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades reduciendo al 95 % la no integración en base imponible de la renta positiva derivada de la anulación de la participación cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos, un 5 %.
- De la misma forma, se modifica el artículo 100 de la misma ley en lo que se refiere a transparencia fiscal internacional, con objeto de precisar que no se integrará en la base imponible el 95 % de los dividendos en la parte de renta positiva que haya sido incluida en la base imponible.
- Finalmente, se incorporan modificaciones en diversas disposiciones transitorias para adaptarlas a la nueva regulación de la exención (la disposición transitoria novena sobre el régimen fiscal de las participaciones en entidades que hayan aplicado el régimen fiscal especial de transparencia fiscal establecido en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre; la disposición transitoria vigésima tercera sobre el régimen transitorio en el impuesto sobre sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición y la disposición transitoria vigésima séptima sobre participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente).

Por otra parte, por su trascendencia, cabe hacer una mínima mención de dos regímenes especiales del impuesto que, como consecuencia de esta reducción de la exención, se ven también modificados:

- Por un lado, el régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros que, en consonancia con la modificación comentada, también verán reducida la exención de las rentas a las que se refieren los artículos 21 y 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Por otro, el de las entidades de capital riesgo, que también se verán afectadas por esta reducción de la exención; habrá que ver si, de manera alternativa, podrán «optar» por la exención del 99 % prevista en el artículo 50.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b) *Tributación mínima*

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2019 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la propia Ley de Presupuestos, se añade un nuevo artículo 30 bis a la Ley del Impuesto sobre Sociedades en el que se establece una tributación mínima del 15 % sobre la base imponible positiva (el 10 % para entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 % y el 18 % para las entidades que tributen al tipo del 30 %). Dicha tributación mínima será aplicable a aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo o a los contribuyentes que tributen en el régimen de consolidación fiscal con independencia del importe neto de su cifra de negocios. No obstante, la norma prevé que esta cuota líquida mínima no resultará de aplicación a los contribuyentes que tributen al 10 %, al 1 % y al 0 %, conforme al artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni a las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI).

Para determinar la cuota líquida mínima se establecen las siguientes reglas:

- 1) En primer lugar, se minorará la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones que sean de aplicación. En caso de que, como resultado de esta minoración, resulte una cuantía inferior a la cuota líquida mínima, esa cuantía tendrá, no obstante y como excepción, la consideración de cuota líquida mínima.
- 2) En segundo lugar, se aplicarán las deducciones por doble imposición reguladas en los artículos 31, 32, 100 y en la disposición transitoria vigésima tercera de la Ley del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al ejercicio, respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso, hasta el importe de la cuota líquida mínima.
- 3) En caso de que, tras la minoración de las bonificaciones y deducciones a que se refieren las letras anteriores, resultare una cuantía superior al importe de la cuota líquida mínima, se aplicarán las restantes deducciones que sean procedentes, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida.

c) *Tipo de gravamen reducido*

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2019 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la propia Ley de Presupuestos, se modifica el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para incluir un tipo de gravamen del 23 % para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a un millón de euros.

d) *Pago fraccionado*

El proyecto de ley modifica, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2019, el régimen de los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración no hubiera comenzado antes de la entrada en vigor de dicha norma:

- 1) Se modifica el apartado 3 del artículo 40 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, estableciéndose que la cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen (en la actualidad, cinco séptimos, aunque dicha fracción se elevaba ya a diecinueve veinteavos para empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores fuese al menos de diez millones de euros), redondeado por exceso (por tanto, las entidades que tributan al tipo de gravamen del 25 %, con un importe de la cifra de negocios inferior a diez millones y que venían efectuando un pago fraccionado del 18 % pasarán a efectuar un pago del 24 %).
- 2) Se aumenta la cantidad a ingresar en concepto de pago fraccionado mínimo, que no podrá ser inferior, en ningún caso, al 24 % (en la actualidad, el 23 %) del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias; y, en el caso de los contribuyentes a los que les resulte de aplicación el tipo de gravamen del 30 %, el porcentaje del pago fraccionado mínimo será del 29 %.

e) *Deducción para el fomento de la igualdad de género*

El proyecto de ley añade, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2019 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la propia Ley de Presupuestos, un nuevo artículo 38 bis en la Ley del Impuesto sobre Sociedades relativo a una deducción para el fomento de la igualdad de género, que será de aplicación para las entidades que incrementen el número de mujeres en su consejo de administración hasta cumplir con lo establecido en la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. La medida consistirá en una deducción en cuota del 10 % de las retribuciones satisfechas a tales consejeras.

f) *Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI)*

El proyecto de ley lleva a cabo diversas modificaciones con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero del 2019 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la propia Ley de Presupuestos de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario, entre las que conviene destacar que se aplicará un gravamen especial del 15 % sobre el importe de los beneficios obtenidos en el ejercicio que no sean objeto de distribución. La introducción de este gravamen mínimo especial produce otras importantes modificaciones al nivel de los perceptores de los beneficios distribuidos por dichas sociedades. Y es que, en la distribución de dividendos con cargo a beneficios a los que les ha sido de aplicación este gravamen mínimo del 15 % y siempre que quien los perciba sea un socio al que le sea de aplicación el ya existente gravamen especial del 19 % (socios con participación de al menos el 5 % y tributación inferior al 10 %), estos dividendos tributarán además al 4,75 %.

Con motivo de la introducción de este gravamen mínimo, se modifica la tributación de los socios contribuyentes del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes con establecimiento permanente en lo relativo a la exclusión de la aplicación de la exención contenida en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A este respecto, tanto para dividendos como para plusvalías, se permite la aplicación de la exención, pero limitada al 50 % o al 40 %, en función del tipo de gravamen aplicable a la entidad, sobre aquellos dividendos distribuidos con cargo a beneficios que hayan estado sujetos al tipo de gravamen mínimo del 15 % o plusvalías que se correspondan con reservas a las que les haya sido de aplicación el tipo mínimo mencionado.

Por último, se amplían las obligaciones de información de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario para dar cobertura a este gravamen mínimo del 15 %.

g) *Sociedades de inversión de capital variable*

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2019 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la propia Ley de Presupuestos, se modifica la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad. En este sentido, se introduce la facultad en favor de la Administración tributaria a los exclusivos efectos de aplicar el tipo reducido del 1 % aplicable a las sociedades de inversión de capital variable para comprobar que el número de accionistas requerido a este tipo de entidades es como mínimo el previsto en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva (art. 9.4), debiendo comunicar el posible incumplimiento a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

3. Impuesto sobre la renta de los no residentes

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero del 2019 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la propia Ley de Presupuestos, se incluye también, para los no residentes que actúen en España a través de un establecimiento permanente, la tributación mínima establecida en el artículo 30 *bis* de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

No se establece ninguna modificación en el régimen de exención de dividendos repartidos por filiales españolas en favor de sus matrices residentes en otros Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

4. Impuesto sobre el patrimonio

En el ámbito de este impuesto, por un lado, se suprime la bonificación existente sobre él, con lo que el impuesto se mantiene ya con carácter indefinido y, por otro, se eleva el último tramo de la tarifa (a partir de 10.695.996,06), pasando del 2,5 % actual al 3,5 %. Todo ello, sin perjuicio de las competencias que sobre la materia han asumido o pueden asumir las comunidades autónomas.

CAPÍTULO II – IMPUESTOS INDIRECTOS

1. Impuesto sobre el valor añadido

El proyecto de ley, con efectos desde la entrada en vigor de la propia Ley de Presupuestos, modifica el artículo 91.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo a la aplicación de tipos impositivos reducidos. En concreto: a) *las empresas, los tampones y protegeslips*, a los que hasta el momento se les aplicaba el tipo reducido del 10 %, tributarán al 4 %; b) *la asistencia sanitaria veterinaria* a las prestaciones de servicios tributará al 10 %, y c) los libros, periódicos y revistas *cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica*, tributarán al tipo impositivo del 4 %, equiparando de esta forma la tributación entre el libro físico y el electrónico.

Igualmente, modifica tanto el apartado 3 del artículo 61 *ter* como el apartado 4 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativos a las declaraciones-liquidaciones en el régimen especial del grupo de entidades y a las normas generales de liquidación del impuesto, respectivamente, introduciendo como novedad la excepción de que la declaración-liquidación correspondiente al mes de noviembre deberá presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes de diciembre (y no durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente, como prevé la norma con carácter general).

2. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

El proyecto de ley aumenta en un 1 % los importes de la escala por transmisiones y rehabilitaciones de grandezas y títulos nobiliarios, regulada en el artículo 43 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3. Impuestos especiales

El proyecto de ley modifica el artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, aumentando de 307 litros a 345 litros el tipo general de los epígrafes 1.3 (gasóleos para uso general) y 1.14 (biodiésel para uso como carburante). No obstante, la tributación que recae sobre el gasóleo profesional y el gasóleo bonificado no se modifica.

4. Impuestos locales

El proyecto de ley crea nuevos epígrafes o grupos en las tarifas del impuesto sobre actividades económicas con el fin de clasificar de forma específica las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas), que hasta la fecha carecen de dicha clasificación.

DISPOSICIÓN ADICIONAL – INTERÉS LEGAL DEL DINERO E INTERÉS DE DEMORA

Por último, la disposición adicional quincuagésima del proyecto de ley establece que el tipo de interés legal del dinero seguirá siendo del 3 % y que el tipo de interés de demora se mantendrá en el 3,75 %.