

Principales medidas fiscales del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2021

Diego Martín-Abril y Calvo

Of Counsel de Gómez-Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

Análisis de las principales medidas fiscales incorporadas en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2021, aprobado en el Consejo de Ministros celebrado el pasado 27 de octubre.

El Consejo de Ministros aprobó, el pasado 27 de octubre de 2020, el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2021, texto en el que se adoptan diversas medidas de corte tributario, entre las que destacamos las siguientes:

A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se contemplan las siguientes modificaciones sobre el texto de su ley reguladora:

- Con el objeto de elevar el *gravamen de las rentas más altas*, con efectos desde 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida, se modifican tanto el artículo 63.1 de la Ley 35/2006 -elevando en dos puntos porcentuales el tipo de gravamen a aplicar sobre la base imponible general, a partir de 300.000 euros-, como los artículos 66 y 76 de la ley - de forma que a partir de los 200.000 euros de base liquidable del ahorro se aplicará un tipo de gravamen del 26%-.

En la misma línea, se modifican las escalas de tipos de gravamen aplicables a los denominados *impatriados* (artículo 93.2, letras e) y f) de la ley), de forma que a partir de 600.000 euros de base imponible se aplicará un tipo de gravamen del 47% -frente al 45% actualmente vigente-, estableciéndose también en este caso el tipo del 26% a aplicar sobre la base imponible del ahorro.

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.

Por otra parte, y en consonancia con los cambios señalados, se modifica la escala de retenciones e ingresos a cuenta aplicable a los perceptores de rentas del trabajo, prevista en el artículo 101.1 de la ley.

- Relevante es también la modificación proyectada sobre los límites de reducción en la base imponible de las *aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social* –artículo 51, apartados 5 y 7-, previéndose que el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no pueda exceder de 2.000 euros anuales, con la salvedad que se prevé con la modificación del artículo 52 de la ley, en virtud de la cual, dicho límite se incrementará en 8.000 euros –elevándose así hasta los 10.000 euros-, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales.
- Además, se recoge también la prórroga para 2021 de los límites cuantitativos que delimitan -disposición transitoria trigésimo segunda de la Ley 35/2006- el ámbito de aplicación del *método de estimación objetiva*, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos.

En el ámbito del **Impuesto sobre Sociedades**, donde se proyectan cambios muy relevantes, destacamos los siguientes aspectos:

- Se suprime la exención y eliminación de la doble imposición económica internacional en los dividendos o participaciones en beneficios y en las rentas derivadas de la transmisión de las participaciones en el capital o en los fondos propios de una entidad cuyo valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros, con la finalidad de ceñir la aplicación de esas medidas, exclusivamente, a las situaciones en las que existe un porcentaje de participación de al menos el 5 por ciento, regulándose un régimen transitorio por un periodo de cinco años, a cuyos efectos se añade una nueva disposición transitoria cuadragésima.
- En consonancia con lo anterior, en relación con la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, se modifica el apartado 1 del artículo 16, suprimiendo la adición al beneficio operativo de los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que se correspondan con dividendos cuando el valor de adquisición de dichas participaciones sea superior a 20 millones de euros.
- Se modifica el artículo 21 de la ley, de tal forma que los dividendos y las rentas positivas obtenidas en la transmisión de participaciones, a los que resulte de aplicación la exención regulada en el artículo, se reducirán en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. Por tanto, el importe que resultará exento será del 95 por ciento de dicho dividendo o renta. En el régimen de consolidación fiscal no se elimina esta reducción de la exención del 5 por ciento, por lo que los dividendos y rentas indicadas, intragrupo, también se someterán a tributación (con carácter general, al 1,25 por ciento).

No obstante, y aunque será de muy escasa aplicación en la práctica, para permitir el crecimiento de las empresas que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 40 millones de euros y que no formen parte de un grupo mercantil, tales contribuyentes no aplicarán la reducción en la exención de los dividendos antes señalada, durante un período limitado a tres años, cuando procedan de una filial, residente o no en territorio español, constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021.

- De igual modo, se modifica el artículo 32 de la ley, que regula la eliminación de la doble imposición económica internacional en los dividendos procedentes de entidades no residentes en territorio español, para prever que los gastos de gestión referidos a la participación en la entidad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz, fijándose a tanto alzado sin que, en este caso, su cuantía pueda exceder del 5 por ciento de los beneficios distribuidos por la sociedad filial.

Por razones de sistemática, esta medida se proyecta sobre aquellos otros preceptos de la ley del impuesto que, asimismo, eliminan la doble imposición en la percepción de dividendos o participaciones en beneficios y de rentas derivadas de la transmisión.

Las modificaciones apuntadas, de vigencia indefinida, tendrán efectos para los períodos impositivos que, iniciados a partir del 1 de enero de 2021, no hayan concluido a la entrada en vigor de esta Ley.

En relación con el **Impuesto sobre la Renta de no Residentes**, se modifica el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y ello con los siguientes objetivos:

- en su apartado 1.c), para adecuar la exención por intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, a lo establecido en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de manera que los Estados que formen parte en el aludido Acuerdo puedan acogerse a la exención de igual modo que los Estados miembros de la Unión Europea, siempre que exista un efectivo intercambio de información tributaria.
- en el apartado 1.h), para modificar la exención relativa a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estos últimos situados en el Espacio Económico Europeo. A esos efectos –en consonancia con las modificaciones operadas sobre la Ley del Impuesto sobre Sociedades y teniendo en cuenta el régimen transitorio establecido en una nueva disposición transitoria segunda– se suprime la posibilidad de que se acceda a la exención cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, quedando como requisito la exigencia de una participación directa e indirecta, de al menos el 5 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto.

En el contexto del **Impuesto sobre el Patrimonio**, cabe destacar la modificación del artículo 30 de la Ley 19/1991, para elevar el tipo de gravamen aplicable al último tramo de la tarifa –más de 10 millones de euros-, situándolo en el 3,5%.

Respecto del **Impuesto sobre el Valor Añadido**, cabe destacar:

- A semejanza de la medida adoptada a efectos del **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** respecto de los límites cuantitativos que delimitan el ámbito de aplicación del *método de estimación objetiva*, se modifica la disposición transitoria decimotercera de la Ley 37/1992, para prorrogar los límites establecidos para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Se modifica el tipo de gravamen aplicable a las bebidas que contengan edulcorantes añadidos, naturales y derivados, y/o aditivos edulcorantes, excepto las leches infantiles y las bebidas consideradas como complementos alimenticios para necesidades dietéticas especiales, que pasan a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En el ámbito del **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, se modifica su artículo 71 para actualizar en un 2 por ciento la escala de gravamen de los títulos y grandezas nobiliarios.

Desde la perspectiva de los **Impuestos Especiales**, además de algunas modificaciones previstas en el ámbito del **Impuesto Especial de la Electricidad**, se prevé un incremento de gravamen respecto del diésel en el **Impuesto sobre Hidrocarburos**.

Por otra parte, se prevé un incremento del tipo de gravamen del **Impuesto sobre las Primas de Seguros**, que pasará del 6%, a situarse en el 8%.

En relación con el **Impuesto sobre Actividades Económicas**, se crean nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas para las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas); las grandes superficies comerciales que no se dedican principalmente a la ropa o a la alimentación; y para la nueva actividad de suministro de energía a vehículos eléctricos a través de puntos de recarga instalados en cualquier lugar.

El interés de demora para 2021 se sigue manteniendo en el 3,75 por ciento.

Por último, varias modificaciones se recogen respecto a las tasas, pudiendo mencionarse así la que conlleva la elevación en un 1% del importe a exigir por las de cuantía fija, excepto supuestos como los de las tasas que se hayan creado o actualizado específicamente por normas dictadas desde el 1 de enero de 2019 o el de las tasas sobre el juego, recogidas en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero. Al margen de lo anterior, se recogen previsiones específicas respecto, entre otras, de las tasas por reserva del dominio público radioeléctrico, las ferroviarias y las portuarias.