



MEMORÁNDUM SOBRE LAS MEDIDAS FISCALES INCLUIDAS EN LA LEY 11/2020 DE 30 DE DICIEMBRE DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2021

El 31 de diciembre de 2020 se publicó en el BOE la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, incluyendo diversas medidas fiscales, ya señaladas en su mayoría en el memorándum que les enviamos sobre el proyecto, y que detallamos a continuación.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

✓ **Modificación del artículo 21, 32 y 64 LIS.**

- Se suprime la exención y la eliminación de la doble imposición 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 pero no alcancen el 5%. De esta forma, **sólo se aplicarán a los casos en que exista un porcentaje de participación significativo del 5%**.

Las pérdidas derivadas de la transmisión de estas participaciones pasarían a ser deducibles, siempre que no se haya alcanzado el 5% en ningún momento durante el año anterior al día de la transmisión y se cumplan el resto de requisitos y condiciones de deducibilidad.

Como norma transitoria se prevé que las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20 millones de euros sin alcanzar el porcentaje del 5%, aplicarán el régimen fiscal establecido en los artículos 21 y 32 de la LIS, según proceda, siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en ellos durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.

- **La exención respecto de dividendos y plusvalías obtenidos derivados de entidades residentes y no residentes se limita al 95%** implicando una tributación efectiva del 1,25% con carácter general y del 1,30% para entidades financieras.

Con la misma finalidad se modifica el artículo 32 que regula la eliminación de la doble imposición económica internacional en los dividendos procedentes de entidades no residentes en territorio español.

No obstante, **no se aplicará la limitación** del 95% cuando se cumplan las siguientes circunstancias:

- a) Que la entidad que recibe el dividendo haya tenido una cifra de negocios inferior a 40 millones de euros en el periodo impositivo anterior y, además no tenga la consideración de entidad patrimonial y que, con carácter previo a la constitución de la entidad que distribuye el dividendo, no forme parte de un grupo de sociedades ni tenga una participación directa o indirecta superior al 5% en el capital o fondos propios de otra entidad.
 - b) La entidad que distribuye los dividendos debe haberse constituido con posterioridad al 1 de enero de 2021 y, desde su constitución debe haber sido directa o íntegramente participada.
 - c) Los dividendos deben percibirse en los periodos impositivos que concluyan en los 3 periodos impositivos siguientes al año de constitución de la entidad que los distribuya.
- 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 se de aplicación la exención, en el importe que deba integrarse en la base imponible debido a la limitación del 95%.
 - Se reduce el límite de la deducción para evitar la doble imposición internacional sobre dividendos y participaciones en beneficios al 95% de la cuota íntegra que correspondería pagar en España sobre estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Asimismo, se limita el alcance cuantitativo de la deducción, reduciendo la base de cálculo de la deducción en el 5% de las rentas recibidas (también en concepto de gastos de gestión no deducibles).

No obstante, esta reducción del 5% no resultará de aplicación en aquellas entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 40 millones de euros, en términos similares a los que acabamos de exponer para mantener la exención plena del artículo 21 de la LIS.

✓ **Modificación de la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros, artículo 16 LIS.**

En consonancia con la supresión de la exención citada, se modifica la regulación de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros 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.

Por tanto, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, se limita la consideración de dividendos o participaciones en beneficios para calcular el beneficio operativo a los que deriven de participaciones con un porcentaje de, al menos, un 5%, independientemente de cual sea el valor de adquisición de las mismas.

✓ **Modificación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.**

Se amplía el ámbito subjetivo de la deducción para que puedan aplicar el incentivo fiscal quienes participen en la financiación de proyectos audiovisuales.

Los requisitos que se deben cumplir son:

- a) El financiador debe aportar cantidades en concepto de financiación, para sufragar la totalidad o parte de los costes de la producción.
- b) El financiador no adquirirá los derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de la producción, cuya propiedad deberá ser en todo caso de la productora.
- c) Las aportaciones del financiador se podrán realizar en cualquier fase de la producción hasta la obtención del certificado de nacionalidad.
- d) El productor y el financiador deben suscribir un contrato de financiación en el que se precisen, entre otras, las siguientes cuestiones: identidad de los contribuyentes que participan en la producción, descripción de la producción, presupuesto con de descripción detallada de los gastos y, en particular, de los que se vayan a realizar en territorio español, forma de financiación de la producción, especificando separadamente las cantidades que aporte el productor, las que aporte el financiador y las que correspondan a subvenciones y otras medidas de apoyo.

El reintegro de las cantidades aportadas se realizará mediante la deducción líquida en cuota que se acuerde en el contrato y de acuerdo con lo establecido en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la LIS.

La deducción por el financiador será incompatible, total o parcialmente, con la del productor, y se calculará y aplicará de la siguiente forma:

- ✓ La deducción se calculará igual que la del productor, pero con el límite resultante de multiplicar la financiación otorgada por 1,20. El exceso podrá ser aplicado por el productor.
- ✓ La deducción se aplicará anualmente, en función de las aportaciones desembolsadas en cada período impositivo

Finalmente, en relación con los requisitos para aplicar la deducción (tanto por el productor como por el financiador) será necesario que la producción obtenga el certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España.

Dichos certificados serán vinculantes para la Administración tributaria competente en materia de acreditación y aplicación de la deducción e identificación del productor beneficiario, con independencia del momento de su emisión.

✓ **Modificación de las normas comunes aplicables a las deducciones por inversiones recogidas en el artículo 39 de la LIS.**

- a) Las LIS señala que las deducciones que se apliquen en el período impositivo no pueden exceder, conjuntamente, del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y en las bonificaciones.

No obstante, este límite se eleva al 50% para las deducciones por I+D+i que se correspondan con gastos e inversiones efectuados en el período impositivo que excedan del 10% de la cuota íntegra minorada en las referidas deducciones por doble imposición y bonificaciones.

Ahora, para los periodos impositivos que se inicien **a partir del 1 de enero de 2021, se extiende la aplicación de este límite incrementado también a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.**

- b) Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones deben permanecer en funcionamiento, con carácter general, durante un plazo de 5 años contado desde su adquisición, o bien durante su vida útil si esta fuera inferior a 5 años (3 años o a su vida útil si esta fuera inferior en el caso de bienes muebles).

La novedad es que se añade que, en el caso de producciones cinematográficas y series audiovisuales, se entenderá cumplido este requisito si la productora mantiene su porcentaje de titularidad de la obra durante un plazo de 3 años, sin perjuicio de su facultad para comercializar total o parcialmente sus derechos de explotación a terceros.

✓ **Modificación del régimen de transparencia fiscal internacional.**

Hasta ahora, cuando una renta se imputaba en base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, no se computaban los dividendos o participaciones en beneficios que se correspondan con esa renta previamente imputada.

Ahora, para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, se debe incorporar un 5% de dichos dividendos y participaciones en beneficios en concepto de gastos de gestión, salvo en aquellas entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 40 millones de euros (en las mismas condiciones y con los mismos requisitos ya señalados en el apartado correspondiente a la modificación del artículo 21 de la LIS).

Del mismo modo, hasta ahora, para calcular la renta derivada de la transmisión de participaciones, el valor de adquisición se incrementaba en los beneficios que, sin efectiva distribución, se correspondían con rentas imputadas. A partir de ahora, para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, el 5% de estos beneficios no distribuidos no se tendrá en cuenta a los efectos de incrementar el referido valor de adquisición.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

- ✓ **Incremento de dos puntos porcentuales en la Base Imponible General para rentas que excedan de 300.000 euros.**

Esta subida opera sobre el tramo estatal de la tarifa del impuesto, creándose un nuevo tramo que tributará al 24,5% al que se añadirá el tramo autonómico, regulado por cada Comunidad Autónoma.

- ✓ **Incremento de tres puntos porcentuales en la Base Imponible del Ahorro para rentas del capital superiores a 200.000 euros.**

El tipo impositivo actual aplicable a las rentas del ahorro es un tipo progresivo que se encuentra dividido en tres tramos, aplicable en función del importe del rendimiento o ganancia obtenida (19, 21 y 23%, aplicable este último a partir de los 50.000 euros). La medida supone incluir un tramo adicional para gravar al 26% las rentas del ahorro que superen los 200.000 euros.

- ✓ **Modificación de la escala de retenciones e ingresos a cuenta para adaptarlos a los nuevos tipos por rentas superiores a 300.000 euros, siendo del 47%.**

- ✓ **Incremento de los tipos de gravamen para la determinación de la cuota íntegra de los trabajadores desplazados a territorio español.**

Para las rentas procedentes del trabajo superiores a 600.000 euros, se incrementa de un 45% a un 47% el tipo impositivo.

Para las rentas del ahorro superiores a 200.000 euros, el tipo impositivo se incrementa del 23% al 26%.

- ✓ **Modificación de las reducciones por las aportaciones a planes de pensiones.**

- ✓ Se reduce el límite anual máximo de aportaciones a planes de pensiones hechas por el propio partícipe con derecho a reducción, **de 8.000 a 2.000 euros**. No obstante, este límite se incrementa en 8.000 euros (es decir, hasta 10.000 euros) cuando el incremento provenga de contribuciones empresariales (a estos efectos, se considerarán como contribuciones empresariales las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y partícipe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado).
- ✓ Se reducen en idénticos términos los límites aplicables a las aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social.

- ✓ Se reduce el límite anual máximo de aportaciones realizadas por el cónyuge no activo o con rendimientos del trabajo o actividades económicas inferiores a 8.000 euros con derecho a reducción, que **pasa de 2.500 a 1.000 euros**.
- ✓ Se reduce el límite anual máximo para el conjunto de reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a seguros privados que únicamente cubran el riesgo de dependencia severa o gran dependencia a favor del mismo contribuyente, que pasa de 8.000 a 2.000 euros.
- ✓ **Prórroga de los límites vigentes para aplicar el sistema de estimación objetiva (módulos) en el IRPF e IVA.**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

- ✓ Se adecua **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 con éstos un efectivo intercambio de información.
- ✓ En consonancia con la medida que se introduce en el Impuesto sobre Sociedades, se **modifica 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, suprimiéndose 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%.

Se establece un régimen transitorio, por un periodo de cinco años (es decir, hasta el período que se inicie en 2025), para las participaciones adquiridas antes del 1 de enero de 2021 por un valor fiscal superior a 20 millones de euros, respecto de las que se permite aplicar la exención en la medida en que se cumplan los restantes requisitos previstos en la norma.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

- ✓ Se establece la vigencia del Impuesto de manera indefinida, mediante una derogación expresa de la bonificación general en la cuota.
- ✓ El tipo impositivo para las bases liquidables de, al menos, 10.696.996,06 euros, se incrementa en un punto porcentual, pasando a ser del 2,5% al 3,5%.

Estas modificaciones se han introducido en la normativa estatal y algunas comunidades autónomas han hecho uso de sus potestades normativas, estableciendo bonificaciones específicas. Por lo tanto, se deberá tener en cuenta la normativa específica de la comunidad autónoma de residencia del contribuyente.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- ✓ Se eleva, del 10 al 21%, el tipo de gravamen aplicable a las “bebidas refrescantes”, que contengan edulcorantes añadidos, naturales y derivados y/o aditivos edulcorantes.

El tipo impositivo que se aplica a las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos, pasa del 10% al 21%..

- ✓ Se modifica la cláusula de cierre del artículo 70. Dos sobre la regla de utilización y explotación efectiva en España

Hasta ahora, se consideraban prestados en España por una sociedad residente en territorio español los servicios que, conforme a las reglas de localización aplicables, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectiva se realice en dicho territorio.

Ahora, a partir del 1 de enero de 2021, se modifica el ámbito objetivo de la “cláusula de cierre” por la que se atrae la localización de determinadas prestaciones de servicios que se utilicen o exploten efectivamente en nuestro territorio, con el fin de equiparar Canarias, Ceuta y Melilla a la Comunidad.

Con ello se procede a equipararlos al resto de jurisdicciones de la Unión Europea, de manera que la tributación inherente a los servicios recibidos por empresarios o profesionales allí radicados no resulte atraída al territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de su utilización o explotación efectiva en este último.

- ✓ Prórroga de los límites excluyentes del régimen simplificado (DT 13 LIVA)

Se prorrogan para 2021, con vigencia indefinida, los límites para la aplicación del régimen simplificado (250.000 euros) y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (250.000 euros).

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Se crean nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas, con el fin de clasificar de forma específica:

- ✓ las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas).
- ✓ la nueva actividad de las electrolineras de suministro de energía a vehículos eléctricos a través de puntos de recarga instalados en cualquier lugar.
- ✓ para las grandes superficies comerciales que no se dedican principalmente a la ropa o a la alimentación, y que hasta ahora carecían de epígrafe propio.

OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS

✓ Incentivos al Mecenazgo:

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo:

a) Modificación de las deducciones por donativos:

Se mejoran en un 5% los porcentajes y límites de las deducciones por donativos, cuando estos se realizan a las actividades prioritarias de mecenazgo recogidas en la disposición adicional sexagésima sexta de la LPGE.

b) Declaración de distintos acontecimientos de excepcional interés público a efectos de los dispuesto en la Ley 49/2002.

Desde la disposición adicional sexagésima séptima hasta la disposición adicional nonagésima séptima de la LPGE, se establece el régimen de beneficios fiscales y el tiempo de duración de distintos acontecimientos de excepcional interés público a efectos de los incentivos al mecenazgo.

✓ Se prevé un incremento del tipo impositivo del **Impuesto sobre las Primas de Seguros (IPS)**, que pasaría del actual 6% al 8%.

✓ En el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, se actualiza un 2% la escala de gravamen aplicable a las rehabilitaciones y transmisiones de los títulos y grandezas nobiliarios.

✓ El tipo de **interés legal del dinero** se fija en el 3%.

✓ El tipo de **interés de demora tributario** se mantiene en el 3,75%.

Si consideran necesario cualquier aclaración adicional, por favor no duden en contactar con nosotros.

Reciban un cordial saludo

Alejandro Carbonell / Noemí Blanquer
Socios A2N Estudio Jurídico y Fiscal, S.L.P