

Enero 2021

Departamento Derecho Fiscal

PRINCIPALES NOVEDADES TRIBUTARIAS INTRODUCIDAS POR LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL 2021

El 31 de diciembre de 2020 se publicó la Ley 11/2020, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (en adelante "**LPPGGEE**"), que ha introducido modificaciones en la mayoría de los impuestos de carácter estatal. Resumimos a continuación las más importantes.

1.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF).

Con efectos desde el 1 de enero de 2021, y con vigencia indefinida, se han introducido las siguientes modificaciones en la Ley del IRPF.

1.1.- Incremento de los tipos aplicables a la Base General.

Se añade un nuevo tramo a la parte estatal de la escala de tipos de gravamen que se aplica base liquidable general: la parte de base que exceda de los 300.000 € pasará a tributar del 22,5% al 24,5%. Esto supone que, si no hubiera escala autonómica propia, el tipo marginal máximo sería del 47%, frente al 45% aplicable hasta el 31 de diciembre de 2020.

Esta misma modificación se ha producido en la escala aplicable a las retenciones a cuenta de los rendimientos del trabajo que excedan de los 300.000 €, siendo el tipo de retención máximo del 47%. En consecuencia, para el año 2021 los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a perceptores de rentas del trabajo serán los siguientes:

Base para calcular el tipo de retención. Hasta	Cuota de retención	Resto base para calcular el tipo de retención. Hasta	Tipo aplicable
0,00 €	0,00 €	12.450,00 €	19,00%
12.450,00 €	2.365,50 €	4.750,00 €	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 €	240.000,00 €	45,00%
300.000,00 €	125.901,50 €	En adelante	47,00%

1.2.- Incremento de los tipos de gravamen aplicables a la Base del Ahorro.

Se modifica la escala aplicable a la parte estatal de la base liquidable del ahorro, añadiéndose un nuevo tramo a la parte de la base que exceda de 200.000 €, a la que se aplicará el tipo impositivo del 13,00%. La misma modificación se introduce en la escala autonómica. En consecuencia, la nueva escala resultante es la siguiente:

Base liquidable Hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable. Hasta	Tipo aplicable
0,00 €	0,00 €	6.000,00 €	19%
6.000,00 €	1.140 €	44.000,00 €	21%
50.000,00 €	10.380 €	150.000,00 €	23%
200.000,00 €	44.880,00 €	En adelante	26%

1.3.- Incremento de las escalas aplicables a los trabajadores desplazados a territorio español.

De conformidad con lo señalado en los puntos 1.1 y 1.2, se modifican las escalas aplicables a los trabajadores desplazados a territorio español en los siguientes términos:

- A la base liquidable general se le aplica la siguiente escala: a) Hasta 600.000 €: 24% y b) Desde 600.001 €: 47% (hasta el 31 de diciembre de 2020 este último tipo era del 45%).
- A la base liquidable del ahorro se le aplica la misma escala del apartado 1.2.

Asimismo, se modifica el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo. En concreto, cuando las retribuciones del trabajo satisfechas por un mismo pagador durante el año natural excedan de 600.000 €, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47% (con anterioridad era el 45%).

1.4.- Minoración de los límites a la reducción por aportaciones a sistemas de previsión social.

Se reduce a 2.000 € el importe anual máximo de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social con derecho a reducción.

No obstante, el límite de los 2.000 € se incrementará en otros 8.000 € (es decir, pasará a ser de 10.000 €), cuando el incremento provenga de contribuciones empresariales.

Se reduce a 1.000 € el límite anual máximo de aportaciones con derecho a reducción realizadas a los sistemas de previsión social en favor del cónyuge que no obtenga rendimientos del trabajo ni de actividades económicas o los obtenga en cuantía inferior a los 8.000 € anuales.

Y se reduce a 2.000 € el límite anual máximo para el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente.

1.5.- Prórroga de los límites excluyentes del método de estimación objetiva.

Se prorrogan para el ejercicio 2021 los límites cuantitativos que se vienen aplicando en ejercicios anteriores y que delimitan el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva en función de:

- Volumen de ingresos en el año inmediato anterior superior a 250.000 € euros para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales. Se computarán la totalidad de las operaciones, exista o no obligación de expedir factura. Las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario, no podrán superar 125.000 €.
- Volumen de ingresos para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas superior a 250.000 €.
- Volumen de compras en bienes y servicios en el año inmediato anterior, excluidas las adquisiciones del inmovilizado, superior a 250.000 €.

2.- IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

Se restablece el carácter indefinido del Impuesto sobre el Patrimonio y se eleva el tipo de gravamen aplicable al último tramo de la tarifa, que pasa del 2,5% al 3,5% para patrimonios superiores a los 10.695.996,06 €.

Dado que el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, esta modificación sólo se aplicará en ausencia de escala específica aprobada por la Comunidad Autónoma correspondiente, que será la de residencia del contribuyente, que también habrá podido establecer sus propias bonificaciones en cuota.

3.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021 y con vigencia indefinida, se han introducido las siguientes modificaciones en la Ley del IS.

3.1.- Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

Se limita la posibilidad de aplicar la exención establecida en el artículo 21 de la Ley del IS a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades cuyo porcentaje de participación directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios sea, al menos, del 5 por ciento, excluyendo el supuesto en el que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

No obstante, para las participaciones adquiridas antes de 1 de enero de 2021, se establece un régimen transitorio, por un periodo de cinco años (es decir, hasta el período que se inicie en 2025), donde se permite aplicar la referida exención siempre y cuando se cumplan los restantes requisitos que se exigen en la norma para aplicar esta exención.

Por otro lado, se limita la exención efectiva al 95% porque se excluye de la misma el importe de los gastos de gestión, que se estima en un 5%.

Sin embargo, esta limitación del 95%, aplicable a dividendos o participaciones en beneficios, no será de aplicación cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que los dividendos o participaciones en beneficios **sean percibidos por una entidad** cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 40 millones de euros y, además, (i) no sea una entidad patrimonial, (ii) no forme parte de un grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, (iii) no mantenga, antes de la constitución de la filial que distribuya los dividendos, un porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de otra entidad igual o superior al 5%.
- b) Que los dividendos o participaciones en beneficios **procedan de una entidad** constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios.
- c) Que los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya.

3.2.- Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.

El artículo 16 de la Ley del IS establece que los gastos financieros deducibles no podrán superar el 30% del beneficio operativo del ejercicio. Y, hasta la entrada en vigor de la LPPGGEE, para el cálculo de este beneficio operativo se tenían en cuenta los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondiesen con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación directo o indirecto fuese al menos del 5%, o bien su valor de adquisición fuese superior a 20 millones de euros.

Pues bien, en consonancia con la modificación indicada en el primer párrafo del apartado 3.1 anterior, la LPPGGEE modifica la regulación de esta limitación y excluye del beneficio operativo los ingresos financieros que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades cuando el valor de adquisición de las participaciones sea superior a 20 millones de euros pero el porcentaje de participación directo o indirecto fuese inferior al 5%. Es decir, sólo se incorporarán al beneficio operativo a efectos de la deducción de los gastos financieros los dividendos o participaciones en beneficios cuando el porcentaje de participación directo o indirecto fuese al menos del 5%.

3.3.- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios.

Se limita la deducción para evitar la doble imposición económica internacional (para dividendos y participaciones en beneficios) regulada en el artículo 32 de la Ley del IS, reduciendo la base de cálculo de la cuota del impuesto que actúa como importe máximo de la deducción, en el 5% de las rentas recibidas (también en concepto de gastos de gestión no deducibles).

Esta limitación tampoco resultará de aplicación 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 señalados en el apartado anterior).

3.4.- Régimen de transparencia fiscal internacional.

A partir de la entrada en vigor de la LPPFFE, el importe de los dividendos y participaciones en beneficios que no se integran en la base imponible por haber formado parte de la renta positiva imputada con anterioridad, se reducirá en un 5% 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 y con las mismas condiciones y requisitos señalados en los dos apartados anteriores).

Por otro lado, a la hora de calcular la renta derivada de la transmisión de participaciones, el 5% de los beneficios no distribuidos no se tendrá en cuenta a los efectos de incrementar el valor de adquisición.

3.5.- Deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series.

Se establece que, para la aplicación de esta deducción, los certificados requeridos son vinculantes para la AEAT con independencia de su fecha de emisión. Por otro lado, se extiende la aplicación de esta deducción a los contribuyentes que participen en la financiación de dichas producciones.

Asimismo, se establece que el límite incrementado de la deducción al 50% de la cuota se aplica también (además de para las deducciones por I+D+i) para las deducciones de producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales cuando estas deducciones superen el 10%

de la cuota íntegra reducida en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

4.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRnR)

Con efectos a partir de 1 de enero de 2021, se introducen las siguientes modificaciones en determinadas rentas exentas:

4.1.- Exención de intereses y ganancias de capital a los residentes en el Espacio Económico Europeo (EEE).

Se extiende la exención sobre (i) intereses y demás rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios y (ii) ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes muebles sin establecimiento permanente a los residentes en el EEE, cuando exista con los estados pertenecientes a este un efectivo intercambio de información tributaria.

4.2.- Restricción a la aplicación de la exención por dividendos distribuidos a matrices residentes en la Unión Europea a un porcentaje mínimo de participación.

En consonancia con las modificaciones introducidas en el IS, 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 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en la Ley del IS. Esta supresión no será aplicable durante los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.

5.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

5.1.- Tipos impositivos.

Con efectos desde 1 de enero de 2021, se incrementa al 21% (anteriormente 10%) el tipo de gravamen aplicable a las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.

5.2.- Límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el ejercicio 2021.

En consonancia con el régimen transitorio referente a los límites para la aplicación del método de estimación objetiva en el IRPF, se prorroga para el 2021 y con

vigencia indefinida, los límites para la aplicación del régimen simplificado (150.000 €) y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (250.000 €).

6.- IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

Se incrementa del 6% al 8% el tipo de gravamen del Impuesto sobre las Primas de Seguros.

7.- IPREM, INTERÉS LEGAL DEL DINERO E INTERÉS DE DEMORA

Desde el 1 de enero y hasta el 31 de diciembre de 2021, se fijan de la siguiente manera el IPREM, el interés legal del dinero y el interés de demora:

- IPREM: 18,83 € diarios; 64.90 € mensuales y 6.778,80 € anuales.
- Tipo interés legal del dinero: 3%.
- Tipo interés de demora: 3,75%