

16 de enero de 2019

# Alerta Informativa

## Departamento Fiscal

### Modificaciones tributarias previstas en el Proyecto de Ley de Presupuesto Generales del Estado para 2019

El pasado 14 de enero el Gobierno presentó en el Congreso el Proyecto de Ley de Presupuesto Generales del Estado para 2019. Dicho proyecto de ley contiene importantes modificaciones tributarias que consideramos pueden ser de interés. A continuación incluimos un resumen general de las principales modificaciones y en el archivo anexo podrán encontrar una versión comparada del texto legal vigente y del resultante del Proyecto de Ley.

#### I. Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “IS”)

Por lo que se refiere al IS, el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado (en adelante “**el Proyecto PGE 2019**”) incluye las siguientes modificaciones, que resultarán aplicables para los contribuyentes que inicien período impositivo a partir del 1 de enero de 2019 y siempre que el período impositivo no hubiese concluido con anterioridad a la entrada en vigor del Proyecto PGE 2019:

- **Cuota líquida mínima tipo general.** Una de las principales novedades en el IS radica en el establecimiento de una limitación a las deducciones y bonificaciones aplicables sobre la cuota íntegra. De esta forma, se establece que los contribuyentes con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones o bien que tributen en el Régimen de Tributación Consolidada no podrán aplicar deducciones en un importe superior al 10% ó el 8% de la base imponible (cuando el tipo aplicable sea, respectivamente el 25% ó el 23%).

Conforme a dicha limitación, la cuota resultante de aplicar dichas deducciones y bonificaciones no puede ser inferior al 15% de la base imponible positiva.

En el supuesto de que como consecuencia de la aplicación de dicha limitación no pudiesen aplicarse las bonificaciones y/o deducciones generadas los saldos pendientes se aplicarán en los siguientes períodos impositivos conforme a las reglas propias de cada una de ellas.

Los contribuyentes cuya base imponible del ejercicio resulte negativa o cero no se verán afectados por esta regla.

- **Cuota líquida mínima supuestos especiales:**
  - Para las entidades de crédito, cuyo tipo de gravamen es el 30%, la limitación de las deducciones y bonificaciones pasa a ser del 12% (cuota mínima del 18%).

- Las entidades de nueva creación que tributan al 15% no podrán aplicar deducciones o bonificaciones por encima del 5% de la cuota íntegra (cuota mínima del 10%).
- Las Cooperativas no podrán reducir su cuota íntegra por encima del 40% de la misma.
- Las entidades que por realizar actividades en la zona ZEC de Canarias tributen al 4%, sobre dichas rentas no se ven afectadas por estas limitaciones.
- Tampoco resultan afectadas por la regla de la Cuota líquida mínima las siguientes entidades:
  - Entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y que tributasen al 10%.
  - Las siguientes entidades previstas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva cuando tributen al tipo del 1%:
    - Sociedades de inversión de capital variable.
    - Fondos de inversión de carácter financiero.
    - Sociedades de inversión inmobiliaria.
    - Fondos de inversión inmobiliaria.
  - Los fondos de regulación del mercado hipotecario, establecidos en el artículo veinticinco de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario que tributan en el IS al 1%.
  - Los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre y cuyo tipo de gravamen en el IS es del 0%.

- **Limitación al 95% de beneficios por dividendos y plusvalías de participaciones**

### **Corrección de la doble imposición por dividendos y plusvalías**

Como es sabido, los artículos 21 y 22 de la Ley vigente contemplan, con determinados requisitos, la exención del 100% de los dividendos, beneficios obtenidos a través de Establecimientos Permanentes (en adelante, “EP”) y plusvalías por transmisión de participaciones en filiales españolas y extranjeras. El Proyecto PGE 2019 reduce esa exención que pasa a ser del 95% del dividendo, beneficio o de la plusvalía que obtenga el contribuyente. El 5% de la renta que no se considera exenta – y por lo tanto tributa – trata de compensar los posibles gastos de gestión incurridos por el contribuyente y que previsiblemente habrán resultado fiscalmente deducibles.

De forma similar se modifican los artículos 31 y 32 relativos a la deducción por doble imposición internacional por impuestos soportados en el extranjero, por dividendos y participaciones en beneficios. De forma similar a cuando se aplica el método de exención, se limita la deducción a la menor de dos cantidades: el impuesto satisfecho en el extranjero o el 95% del impuesto que correspondería pagar en España.

## **Agrupaciones de Interés Económico (en adelante, “AIE”)**

En relación con las AIE, se introducen sendas modificaciones para adaptar igualmente su régimen fiscal de transparencia a la mencionada reducción al 95%. De esta forma la exoneración de tributación de los dividendos que reparte la AIE se limita al 95% de los mismos. De igual modo, a la hora de determinar el llamado coste de titularidad de los socios el coste de adquisición se incrementará en el 95% de los beneficios que sin efectiva distribución hubiesen sido imputados a los socios.

**En el Régimen de Consolidación Fiscal**, se establece que no serán objeto de eliminación los dividendos y plusvalías derivadas de filiales a las que les resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del IS.

No aclara el Proyecto PGE 2019 si en el supuesto que no resulte de aplicación la exención del artículo 21 las rentas afectadas debieran ser objeto de eliminación.

**En el Régimen Especial de Fusiones** se establece que, en relación con las rentas derivadas de las fusiones verticales (en las que la absorbente participa en al menos un 5% en la absorbida), la exención de la absorbente se limitaría al 95% del importe de la renta.

En aquellas operaciones de fusiones verticales que podían beneficiarse de la amortización del fondo de comercio de fusión (DT<sup>a</sup> 27<sup>a</sup> de la Ley del IS), por haberse adquirido la participación con anterioridad al año 2015, el importe del fondo de comercio fiscalmente amortizable que se ponga de manifiesto con posterioridad al Proyecto de PGE 2019 se reducirá al 95% de la diferencia positiva de fusión.

En el **Régimen de Transparencia Fiscal Internacional**, en virtud del cual determinados beneficios obtenidos a través de filiales no residentes deben ser objeto de imputación (transparencia) a los accionistas residentes, se establece que la posterior distribución de beneficios que ya hubiesen tributado en virtud de su imputación, no tributarán por el 95% de los mismos. De igual forma, en el supuesto de transmisión de la participación en la sociedad “transparente” el coste fiscal de adquisición se determinará tomando en consideración el 95% de los beneficios imputados y que no hubiesen sido objeto de distribución.

**Deducción por Doble Imposición Interna (DT<sup>a</sup> 23<sup>a</sup>)** por la que el importe de la Deducción por Doble Imposición que resultase procedente por haberse integrado en la base imponible del IS en alguno de los transmitentes de la participación, se reduce al 95% del importe actualmente vigente.

**Régimen de Transparencia vigente en el pasado**, al objeto de determinar el coste fiscal de titularidad de las participaciones en “sociedades transparentes” conforme a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se considerará, además del importe pagado por la participación, el 95% de los beneficios que – sin haber sido objeto de distribución – hubiesen tributado por haberse transparentado al socio contribuyente del IS.

- **Tipo de gravamen del 23%** para entidades con menos de 1 millón de importe neto de la cifra de negocios. A estos efectos deben tomarse en consideración el importe neto de la cifra de negocio tanto del Grupo mercantil como el de las empresas controladas por un conjunto de personas unidas por vínculos de parentesco.

Se excluye de aplicación del tipo reducido del 23% aquellas entidades que tuviesen la consideración de entidades patrimoniales (artículo 5.2 de la Ley del IS).

Para corregir el efecto de la reducción del tipo de gravamen, las deducciones establecidas para compensar las limitaciones a la amortización en los períodos impositivos 2013 y 2014 se incrementan, para los contribuyentes que pasen a tributar al 23%, del 2% al 7%.

De igual modo los contribuyentes que se acogieron a la actualización de balances prevista en la Ley 16/2012, y que pasen a tributar al 23%, verán incrementada la deducción que hasta la fecha era del 2% al 7%.

- **Tipos de los pagos fraccionados:** El Proyecto PGE 2019, modifica los tipos de los pagos fraccionados, pasando, en el caso de entidades con una cifra de negocios superior a 6 millones de euros pero inferior a 10 millones de euros, de los cinco séptimos (5/7, es decir, en torno a un 71,5%) del tipo impositivo, redondeando **por defecto**, a los diecinueve veinteavos (19/20, es decir, un 95%), redondeando **por exceso**, del tipo de gravamen. Adicionalmente, se modifica también el importe del pago fraccionado mínimo.

Conforme a lo anterior, los tipos aplicables serán los siguientes:

#### REGULACIÓN VIGENTE

Tipo del Impuesto	25%		30%	
	% sobre tipo	General	Entidades de Crédito e Hidrocarburos	Base para la aplicación del tipo del pago fraccionado
Menos de 6 MM	N/A	18%	18%	Sobre cuota íntegra minorada en retenciones y pagos fraccionados
Entre 6 MM y 10 MM	5/7 por defecto	17%	21%	Sobre base imponible del período
Más de 10 MM	19/20 por exceso	24%	29%	Sobre base imponible del período
Pago a cuenta mínimo		23%	25%	R.C. menos pagos fraccionados anteriores

#### REGULACIÓN PROYECTO PGE 2019

Tipo del Impuesto	25%		30%	
	% sobre tipo	General	Entidades de Crédito e Hidrocarburos	Base para la aplicación del tipo del pago fraccionado
Menos de 6 MM	N/A	18%	18%	Sobre cuota íntegra minorada en retenciones y pagos fraccionados
Entre 6 MM y 10 MM	19/20 por exceso	24%	29%	Sobre base imponible del período
Más de 10 MM	19/20 por exceso	24%	29%	Sobre base imponible del período

- **Instituciones de Inversión Colectiva** el Proyecto PGE 2019 establece la posibilidad de que en relación con las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV) la Administración tributaria compruebe que se cumplen los requisitos relativos al número mínimo de accionistas. La Administración tributaria comunicará a la CNMV los posibles incumplimientos que detecte y la CNMV, por su parte, vendrá obligada a comunicar a la Inspección de Hacienda las revocaciones y suspensiones que acuerde en el ejercicio de sus competencias.

## II. Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, “IVA”)

El Proyecto PGE 2019, establece modificaciones en el ámbito de aplicación de los **tipos impositivos**, incluyendo, como novedad los servicios de asistencia veterinaria al tipo del 10%; incluyendo ahora entre los libros, periódicos y revistas gravados al tipo del 4%, aquellos difundidos por vía electrónica, siempre y cuando su contenido no sea íntegra o predominantemente vídeo o música audible y reduciendo el tipo de determinados artículos de higiene femenina del 10% al 4%.

Por lo que se refiere a las **obligaciones formales**, se modifica el plazo de presentación de la declaración (tanto individual como agregada en caso de grupo de IVA) correspondiente al mes de noviembre que, como excepción, deberá presentarse no más tarde del día 20 de diciembre en lugar del 30.

## III. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, “IRPF”)

Se han establecido distintas modificaciones con respecto al IRPF que entrarán en vigor en el día siguiente de la publicación en el BOE del Proyecto PGE 2019:

- **Se añaden dos tramos adicionales a la escala general del IRPF, tipo estatal.** Dichos tramos, se refieren a los supuestos en que la base liquidable general exceda de 130.000 euros o de 300.000 euros. Los tipos aplicables a cada una de ambos tramos son 24,50% y 26,50% respectivamente:

Base liquidable general – Hasta euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable escala estatal VIGENTE – Porcentaje	NUEVO Tipo aplicable escala estatal – Porcentaje
0	12.450,00	9,5	9,5
12.450,00	7.750,00	12	12
20.200,00	15.000,00	15	15
35.200,00	24.800,00	18,5	18,5
60.000,00	70.000,00	22,5	22,5
130.000,00	170.000,00	22,5	24,5
300.000,00	En adelante	22,5	26,5

Conforme lo anterior, los tipos marginales de la escala general según los tipos autonómicos vigentes, serían los siguientes:

Comunidad Autónoma	NUEVO Tipo general	Tipo general vigente
Andalucía	52,0%	48,0%
Asturias	52,0%	48,0%
C. Valenciana	52,0%	48,0%
Cantabria	52,0%	48,0%
Cataluña	52,0%	48,0%
La Rioja	52,0%	48,0%

Comunidad Autónoma	NUEVO Tipo general	Tipo general vigente
Aragón	51,5%	47,5%
Baleares	51,5%	47,5%
Extremadura	51,5%	47,5%
Canarias	50,5%	46,5%
Murcia	50,0%	46,0%
Castilla-La Mancha	49,0%	45,0%
Galicia	49,0%	45,0%
Ceuta y Melilla	49,0%	45,0%
Castilla y León	48,0%	44,0%
Madrid	47,5%	43,5%

- **Se incrementa el tipo impositivo de la base imponible del ahorro** para el caso de que el importe de dicha base **exceda de 140.000 euros**, incluyendo un nuevo tramo cuando la base imponible del ahorro exceda de este importe y un tipo impositivo aplicable del 27% sobre dicho exceso.

Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable VIGENTE - Porcentaje	NUEVO Tipo aplicable - Porcentaje
0	6.000,00	19	19
6.000,00	44.000,00	21	21
50.000,00	90.000,00	23	23
140.000,00	En adelante	23	27

- **Se incluyen dos tramos adicionales a la escala de retenciones e ingresos a cuenta aplicable a los perceptores de rentas del trabajo.** Dichos tramos, se refieren a los supuestos en que la base de retención exceda de 130.000 euros o de 300.000 euros. Los tipos aplicables a cada uno de ambos tramos son 47% y 49% respectivamente:

Base retenciones trabajo - Hasta euros	Resto base retenciones - Hasta euros	Tipo aplicable VIGENTE - Porcentaje	NUEVO Tipo aplicable - Porcentaje
0	12.450,00	19	19
12.450,00	7.750,00	24	24
20.200,00	15.000,00	30	30
35.200,00	24.800,00	37	37
60.000,00	70.000,00	45	45
130.000,00	170.000,00	45	47
300.000,00	En adelante	45	49

- En relación con los **trabajadores desplazados a territorio español**:
  - Se incrementa el tipo impositivo** de las rentas percibidas por trabajadores desplazados a territorio español **superiores a 600.000 euros**, que pasan a tributar al **49%**:

Base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable VIGENTE – Porcentaje	NUEVO Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	45	49

- En línea con el aumento del tipo de la base del ahorro, se **incrementa el tipo impositivo** de este tipo de rentas percibidas por los impatriados para el caso de que el importe de dicha base exceda de 140.000 euros:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable VIGENTE – Porcentaje	NUEVO Tipo aplicable – Porcentaje
0	6.000,00	19	19
6.000,00	44.000,00	21	21
50.000,00	90.000,00	23	23
140.000,00	En adelante	23	27

- Se **incrementa el tipo de retención** de los rendimientos de trabajo, cuando estos **excedan 600.000 euros al 49%** (antes 45%)

#### IV. Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, “IP”)

El Proyecto PGE 2019 establece el aumento del tipo aplicable al último tramo de la escala de gravamen del IP. Conforme a esta modificación, el tipo aplicable a la base liquidable del IP que exceda de 10.695.996,06 euros pasará del 2,5% al 3,5%.

Por otra parte, se deroga definitivamente, con efectos de 2020, la bonificación general del 100% de la cuota íntegra del IP, cuya no aplicación fue prorrogada temporalmente para el 2019 en diciembre 2018.

#### V. Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, “IRNR”)

El Proyecto PGE 2019, establece dos modificaciones con respecto al Real Decreto Legislativo 5/2004. Estas modificaciones tendrían efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir

de 1 de enero de 2019 y siempre que el período impositivo no hubiese concluido con anterioridad a la entrada en vigor del Proyecto PGE 2019.

Dichas modificaciones tienen por objetivo el establecimiento de una limitación a las deducciones y bonificaciones aplicables sobre la cuota íntegra del IRNR por parte de los EP. Las citadas modificaciones consisten en:

- **Establecer, a efectos del IRNR, la limitación a la aplicación de las deducciones y bonificaciones regulada en el nuevo artículo 30 bis de la Ley 27/2014:** Conforme a dicha limitación la cuota líquida derivada de rentas imputables a los EP no podrá ser inferior al 15% de la base imponible positiva. Esta limitación en la aplicación de deducciones y bonificaciones sólo resultará de aplicación a aquellos EP que cumplan cualquiera de los dos siguientes requisitos:
  - i) El importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo;
  - ii) Que tributen en el régimen de consolidación fiscal, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios.
- **Incluir una distinción entre la cuota íntegra y cuota líquida en el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 5/2004, que regula la deuda tributaria derivada de rentas imputables a los EP:** A fin de introducir la limitación de la aplicación de las deducciones y bonificaciones del IS sobre la cuota íntegra del IRNR, se incluye en dicho artículo una distinción entre la cuota íntegra y la cuota líquida. En la redacción original del artículo 19 sólo se reflejaba el concepto de cuota íntegra.

Adicionalmente, en la nueva redacción se determinan qué conceptos son deducibles con respecto de la cuota íntegra y la cuota líquida. En concreto, se especifica que a la cuota íntegra sólo le resultaran de aplicación las deducciones y bonificaciones establecidas en la Ley del IS, sin que el resultado pueda ser negativo. Por otro lado, sólo serán deducibles de la cuota líquida las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados satisfechos.

## VI. Impuesto sobre Actividades Económicas

En el Título VI relativo a las normas tributarias del Proyecto PGE 2019, se proponen una serie de modificaciones en la agrupación 15 de la sección primera de las Tarifas aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990. En concreto incluyen las siguientes modificaciones:

- Se modifica el título de la Agrupación 15 a “Producción, transporte, distribución y comercialización de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente”.
- Se modifican los títulos de los Grupos 151 y 152, incluyendo en ambos casos el término “comercialización”.
- Se crean los epígrafes 151.6 (Comercialización de energía eléctrica) y 152.2 (Comercialización de Gas).
- La cuota del Epígrafe 152.1 pasa a determinarse, exclusivamente, conforme a Kw.



## VII. Impuestos especiales

El Proyecto PGE 2019 incluye ciertas modificaciones con respecto al Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre la Electricidad:

- **Impuesto sobre Hidrocarburos:** Se aumentan los tipos impositivos relativos a los gasóleos para uso general y el biodiesel. Por otro lado, se modifica el tipo estatal de la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo utilizado por ciertos profesionales.
- **Impuesto Especial sobre la Electricidad:** Se incluye una nueva exención relativa a la electricidad consumida en las embarcaciones que haya sido generada a bordo de las mismas.

\*\*\*

Esperamos que la presente información les resulte de utilidad y les recordamos que en Roca Junyent estamos a su disposición para ampliar o aclarar cualquier cuestión que pudiera resultarle de interés.

Atentamente,

Departamento Fiscal de Roca Junyent

Blanca Usón Vegas, Jordi Guarch Recaj, Raúl Salas Lúcia, Joan Iglesias Capellas, Josep Godall Castell, Elena Ferrer-Sama Server, Pilar Vacas Barreda, Andrea Barrio Morro, Joaquim Botanch Albó, Carles Calafell Gay, Susana Ibarz Vinzo, Enric Montagut Costafreda, Enric Moret Plume, Màxim Rapetti Serra, Susana Patricia Rodríguez Fernández, Carlos Saldaña Alarcón de la Lastra, Patricia Urgellés Marsal, Juan Goñi Huarte, Natalia Guidarelli, Roger Mazón Ribes, Maite Montoya Palomares, Paula Moreno Cintas, Berta Orpina Maymí, Paloma Aguirreche Rumeu, Alejandro Prego Mansilla.