



Medidas fiscales contenidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021

Tax Alert



Enero 2021

kpmgabogados.es
kpmg.es

Medidas fiscales contenidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021

Tras varios meses de tramitación parlamentaria, en el BOE del 31 de diciembre de 2020, se ha publicado la **Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021** (en adelante Ley de PGE o LPGE), con entrada en vigor al día siguiente de su publicación. De esta forma, las medidas introducidas en estas cuentas públicas empezarán a aplicarse, con carácter general, a partir del 1 de enero de 2021.

Se trata de los primeros presupuestos de un Gobierno de coalición en nuestra historia democrática y que deberán hacer frente a un déficit público de dos dígitos. Nacen en un contexto de emergencia sanitaria, que ha motivado la suspensión de los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública, con el objetivo de convertirse en el motor de la reconstrucción social y económica del país tras el impacto de la COVID-19.

La aprobación de esta norma en los últimos días del año 2020 supone contar con unos nuevos presupuestos en vigor el 1 de enero de 2021, tal y como marca la ley, y la finalización de la prórroga de los últimos presupuestos aprobados, esto es, los correspondientes al ejercicio 2018.

En materia tributaria, el apdo. 7 del art. 134 de la Constitución dispone que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos aunque sí modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea. Las materias que queden al margen de estas previsiones son ajenas a la Ley de Presupuestos Generales del Estado. De esta forma, el contenido de la Ley está constitucionalmente acotado.

Teniendo en cuenta lo anterior, la mayoría de las medidas fiscales se contienen en su Título VI -arts. 58 a 84, ambos inclusive- y se completa con la regulada en la disposición final trigésima primera y en diversas disposiciones adicionales. Tras la publicación del Proyecto de Ley de PGE 2021 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales ([BOCG de 30 de octubre de 2020](#)), las principales **novedades** introducidas en materia tributaria en el Congreso de los Diputados, vía enmiendas o corrección de errores (en el Senado no se ha introducido ninguna modificación), han sido las siguientes: **(i)** en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, también IS) -a través de una enmienda aprobada en el Congreso de los diputados- se introducen determinadas

novedades que afectan a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales; **(ii)** en el ámbito de los Impuestos Especiales (II.EE.) se suprime la subida del diésel; **(iii)** en lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se refiere, se subirá el tipo impositivo del 10% al 21% a las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos. Por otra parte -vía corrección de errores- se excluye de la aplicación de la regla de utilización efectiva del art. 70.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) que inicialmente se planteaba para los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria no exentos.

Según lo anunciado por el Gobierno, lo anterior se completará con la implantación de **cuatro nuevos impuestos** que permitirán incrementar los recursos públicos en 4.223 millones en 2021: el Impuesto sobre residuos en vertederos e incineración, el Impuesto sobre envases de plástico, el Impuesto sobre Transacciones Financieras y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales; los dos primeros, en una fase incipiente de tramitación y enmarcados en la "fiscalidad verde" y los dos segundos que ya son una realidad.

Asimismo, al margen de la Ley de PGE 2021, durante la tramitación de Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal el Gobierno tiene intención de incluir medidas que afectan a las SICAVs y a las SOCIMIs. Como parte de las modificaciones en este ámbito, se ha anunciado respecto de las SOCIMIs un gravamen bajo el Impuesto sobre Sociedades del 15% a sus beneficios no distribuidos como dividendo a sus socios y medidas para reforzar el control de las SICAVs.

Finalmente, resulta interesante señalar algunas de las **medidas previstas en el fallido Proyecto de Ley de PGE 2019 y que finalmente no se han incorporado en estas cuentas públicas**: (a) el tipo mínimo del 15% sobre base imponible en grandes empresas y grupos de consolidación; (b) el incremento de los pagos fraccionados; (c) la aplicación de la limitación de la exención de dividendos y plusvalías a: (i) las rentas derivadas de establecimientos permanentes localizados en el extranjero (art. 22 LIS), (ii) al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores (art. 82 LIS), (iii) a las imputaciones de rentas derivadas de AIE o UTE (arts. 43 a 45 LIS), (iv) a la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS); (d) la reducción del tipo general al 23% aplicable a micro-empresas con facturación inferior a un millón de euros, o (e) la deducción para el fomento de la igualdad de género.

A continuación, describimos -agrupadas por materias- las principales medidas fiscales que se recogen en el citado texto de la LPGE, con expresa indicación de la fecha en la que producen efectos.

1. Impuesto sobre Sociedades

Con efectos para los **períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2021 y no concluidos en la misma fecha**, se introducen las siguientes modificaciones en la LIS:

1.1. Exención sobre dividendos y plusvalías del art. 21 LIS

A grandes rasgos, y con excepciones, hasta el 31 de diciembre de 2020, la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) regulaba un régimen de exención plena para los dividendos y rentas positivas derivadas de la transmisión de **participaciones cualificadas**, que son las que cumplen los siguientes requisitos:

- Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, **al menos, del 5%** o bien que el **valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros**.
- La posesión de dicha participación debe haber sido ininterrumpida **durante el año** anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye o la renta positiva derivada de la

transmisión de participaciones o, en su defecto, y para el caso de dividendos, la participación debe mantenerse posteriormente durante el tiempo necesario para completar el plazo del año. A efectos de alcanzar el plazo del año, también se computa el tiempo de tenencia de la participación por entidades del grupo del art. 42 CCom.

Por otra parte, para el caso de participaciones en **entidades no residentes**, se exige además que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español con un tipo nominal de, al menos, el 10%, entendiéndose cumplido este requisito, entre otros supuestos, cuando la entidad sea residente en un país con el que España tenga firmado un Convenio para evitar la doble imposición que le sea de aplicación y contenga una cláusula de intercambio de información. El precepto exige además que la entidad no residente no resida en un país o territorio calificado de paraíso fiscal, salvo determinadas excepciones.

Paralelamente, no son deducibles las pérdidas por la transmisión (art. 21.6 LIS) **de participaciones cualificadas**. Sí son deducibles, con ciertos límites, las pérdidas por la extinción de la participada, salvo que sea a causa de una operación de reestructuración (art. 21.8 LIS).

A este respecto, las novedades introducidas por la Ley de PGE 2021 son las siguientes:

- Se **reduce al 95%** la exención comentada (dividendos y rentas positivas derivadas de la transmisión de **participaciones cualificadas**), por lo que las empresas tributarán por el 5% de dichas rentas, en concepto de **gastos no deducibles de gestión de la participación**. Por tanto, para las entidades sometidas al tipo general del IS, la tributación efectiva se sitúa en el 1,25%.

Esta medida, de acuerdo con preámbulo de la Ley de PGE 2021 se considera conforme con la facultad que, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre, de 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 referidos 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 la adaptación de esta facultad a la LIS, no se han contemplado situaciones en las que el gasto de gestión de la participación sea inferior al 5% del dividendo/ganancia o en las que directamente no haya gasto.

Esto determina un gravamen adicional frente a la situación actual en dividendos y rentas derivadas de la transmisión de entidades participadas, que se multiplica por efecto cascada en participaciones de segundos y ulteriores niveles.

- No obstante, se habilita una excepción - aplicable solo para dividendos- cuando concurren todas las circunstancias siguientes (nuevo apdo.11 del art.21 de la LIS):
 - a. La entidad que recibe los dividendos o beneficios (matriz) tenga un importe neto de la cifra de negocios a efectos del Impuesto sobre Sociedades (art. 101.2 LIS) inferior a 40 millones de euros en el período impositivo inmediato anterior. Se establece que dicha entidad deberá cumplir los siguientes requisitos: (i) no tener la consideración de entidad patrimonial según lo establecido en el art. 5.2 LIS, (ii) no formar parte de un grupo de sociedades antes de la constitución de la filial, (iii) ni tener antes de la constitución de la filial un porcentaje de participación directo o indirecto en otras entidades de, al menos, el 5%.
 - b. Se exige que la participación en la filial - constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021- sea íntegra (100%) y de manera directa desde su constitución.
 - c. Los dividendos o beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la filial. Por ejemplo, si la constitución se produce en 2021, únicamente gozarán de exención plena, sin reducción, los dividendos o beneficios percibidos en 2022, 2023 y 2024.

- La medida despliega efectos en otras manifestaciones del impuesto previstas para eliminar la doble imposición en la percepción de dividendos o participaciones en beneficios y de rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones, como son las siguientes:

a. Régimen de consolidación fiscal

Hasta el 31 de diciembre de 2020, bajo el régimen de consolidación fiscal se eliminan las operaciones intragrupo de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en la LIS. La nueva regulación supone no eliminar los dividendos intragrupo de consolidación fiscal o las rentas derivadas de la transmisión de la participación de una entidad del grupo fiscal en los importes (5%) que deban integrarse en las bases imponibles individuales por aplicación de lo establecido en el apartado 10 del artículo 21 de esta Ley.

b. Régimen de transparencia fiscal internacional

En el régimen especial de transparencia fiscal internacional, hasta el 31 de diciembre de 2020 no se integraban en la base imponible los dividendos y participaciones en beneficios correspondiente a rentas ya imputadas anteriormente por transparencia. Con la nueva regulación, se reduce al 95% la parte que no se integra. Por tanto, se volvería a tributar por el 5% de la renta generada por la entidad no residente ya tributada y ahora distribuida. Ídem para las rentas derivadas de la transmisión de la participación y la incorporación al valor de adquisición fiscal de los beneficios imputados y no distribuidos.

No obstante, se prevé una excepción (que supondrá el 100% de no integración) para dividendos cuando se cumplan los requisitos del nuevo art. 21.11 LIS anteriormente comentados.

Por tanto, y a diferencia del proyecto de ley de PGE 2019, tal como señalábamos antes, la nueva limitación a la exención no aplica a (i) rentas derivadas de establecimientos permanentes localizados en el extranjero (art. 22 LIS), (ii) al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores (art. 82 LIS), (iii) a las imputaciones de rentas derivadas de AIE o UTE (arts. 43 a 45 LIS), (iv) ni a la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS). Tampoco para el caso de transmisiones con pérdidas, puesto que la exención seguirá operando sobre el 100% de las rentas negativas.

Por otra parte, no debe olvidarse que actualmente está en tramitación el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que prevé modificaciones adicionales en el régimen de transparencia fiscal internacional, para su adaptación a la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016 (Directiva ATAD).

- Como complemento de lo anterior, y muy relevante, **dejan de tener la consideración de participaciones cualificadas** todas las que representen un porcentaje de **participación inferior al 5%** aunque su valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros. Por tanto, se restringe la aplicación de la exención a las situaciones en las que existe un porcentaje de participación inferior al 5%.

No obstante, se establece un régimen transitorio - 2021 a 2025-, durante el que se podrá aplicar la exención del 95% respecto de participaciones adquiridas antes del 1 de enero de 2021 si su valor de adquisición es superior a 20 millones de euros, pero no se alcanzara el 5% de participación en el capital social, siempre que se verifiquen el resto de los requisitos previstos en la norma.

- Paralelamente, se modifica la letra a) del apdo. 6 del art. 21 de la LIS y se elimina la referencia al valor de adquisición en los requisitos que se deben cumplir para no integrar la renta negativa derivada de la transmisión de la participación. Por tanto, la pérdida procedente de la transmisión de este tipo de participaciones no cualificadas -las que

representen un porcentaje de participación inferior al 5% aunque su valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros- tendrán la consideración de deducibles, si se cumplen los restantes requisitos previstos en la LIS.

1.2. Dedución por doble imposición económica internacional por dividendos y participaciones en beneficio (art. 32 LIS)

Hasta el 31 de diciembre de 2020, la integración en la base imponible de dividendos o participaciones en beneficios de filiales extranjeras da derecho a practicar una deducción en la cuota, de forma alternativa al régimen de exención, si se cumplen, entre otros, los siguientes requisitos:

- Que el porcentaje de participación directa o indirecta sobre la participada en el extranjero sea, al menos del 5%. Si el porcentaje de participación fuese inferior al 5% también puede aplicarse la deducción cuando el valor de adquisición de la participación directa sea superior a 20 millones de euros.
- Adicionalmente dicha participación debe mantenerse de forma ininterrumpida durante todo el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye y puede aplicarse, cuando inicialmente no se cumple el requisito del año de mantenimiento, siempre que con posterioridad se mantenga la participación durante el tiempo necesario para completar el año. Para el cómputo de este plazo se tiene en cuenta el tiempo que la participación ha sido poseída por otras entidades que formen parte del mismo grupo mercantil.

Con la nueva regulación, se introducen los siguientes cambios:

- Se elimina la posibilidad de aplicar esta deducción cuando el valor de adquisición de la participación en el capital o en los fondos propios de la entidad sea superior a 20 millones de euros, con la finalidad de ceñir la aplicación de la misma a las situaciones en las que existe un porcentaje de participación de al menos el 5% con independencia de si el valor de adquisición supera o no los 20 millones de euros (con aplicación del régimen transitorio ya comentado).

- Por otra parte, el importe conjunto máximo aplicable de las deducciones por doble imposición contempladas en los arts. 31 y 32 LIS se reduce de forma general al 95% de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español (tributación al 1,25% para entidades que tributen bajo régimen general del impuesto). Esta reducción no se practicará en el caso de dividendos o participaciones en beneficios que reúnan los requisitos anteriormente expuestos (art. 21.11 LIS). Además, se prevé que el 5% restante no tendrá la consideración de gastos fiscalmente deducibles y ello sin perjuicio de lo establecido en el apdo. 2 del art. 31 LIS.

1.3. Gastos financieros (art.16 LIS)

Hasta ahora, los gastos financieros netos se consideran deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, en el que al resultado de explotación, entre otros ajustes, se les adiciona el importe de los dividendos y participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, es al menos el 5%, o bien el valor de adquisición de la participación es superior a 20 millones de euros.

La nueva regulación supone que para el cálculo del beneficio operativo solo se adicionan los dividendos o beneficios procedentes de entidades en las que el porcentaje de participación sea al menos el 5% (excluyéndose, por tanto, del cómputo de dividendos o participaciones en beneficios a adicionar los procedentes de participaciones cuyo valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros sin llegar a ese porcentaje).

No se ha previsto para este supuesto un régimen transitorio.

1.4. Deducción en producciones cinematográficas (art. 36 LIS)

La Ley de PGE para el año 2021 contiene en la disposición final trigésima primera -introducida vía enmienda en el Congreso de los diputados- las siguientes novedades respecto de la deducción por producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales:

- En primer lugar, establece que los certificados emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) -o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia- (certificados de nacionalidad y de carácter cultural) son **vinculantes** para la Administración Tributaria competente, en materia de acreditación y aplicación de este incentivo fiscal e identificación del productor beneficiario, con independencia del momento de emisión de los mismos .
- Por otra parte, establece que la ampliación del límite para la aplicación en el periodo impositivo de las deducciones para incentivar determinadas actividades del 25% al 50% también se puede alcanzar con las deducciones del art. 36 LIS (hasta ahora únicamente con determinadas deducciones por I+D+i previstas en el art. 35 LIS).
- El requisito de permanencia en funcionamiento de los elementos patrimoniales afectos a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, previsto en el art. 39.5 de la LIS, en el caso de producciones cinematográficas y series se entenderá cumplido en la medida en que la productora mantenga el mismo porcentaje de titularidad de la obra durante el plazo de 3 años, sin perjuicio de su facultad para comercializar los derechos de explotación derivados de la misma.
- Por último, aunque quizá resulte la novedad más interesante, introduce un nuevo apdo. 7 al art. 39 LIS (normas comunes a las deducciones), permitiendo que el productor traspase la deducción por producciones audiovisuales españolas y la deducción por espectáculos de artes escénicas y musicales (art. 36.1 y 3 LIS), a un tercero que participe en la financiación de los costes de producción.

Es decir, se abre la puerta para beneficiarse de la deducción a un contribuyente que aporte cantidades en cualquier fase de la producción para financiar producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, realizadas por otro contribuyente, sin adquirir derechos sobre la obra, que permanecerán en el productor.

Para ello, es necesario que tanto el productor como el contribuyente que participe en la financiación de la producción, suscriban un contrato de financiación en el que se precisen, entre otros datos, la identidad de los contribuyentes que participan en la producción, la descripción de la producción, el presupuesto de la producción detallando los gastos y, en particular, los que se vayan a realizar en territorio español, la forma de financiación de la producción, especificando separadamente las cantidades que aporte el productor, las que aporte el contribuyente que participe en su financiación y las que correspondan a subvenciones y otras medidas de apoyo, así como otras cuestiones que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo, se establecen determinadas medidas en la aplicación de la deducción por parte del contribuyente que participa en la financiación de la producción:

- ✓ No podrá aplicar una deducción superior al importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación de aquella. El exceso podrá ser aplicado por el productor.
- ✓ Aplicará la deducción anualmente en función de las aportaciones desembolsadas en cada periodo impositivo.
- ✓ Se exige que, con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que se genere la deducción, presente a la Administración tributaria una comunicación (suscrita tanto por el productor como por el contribuyente que participe en la financiación) aportando el contrato de financiación y certificación de que se han cumplido los requisitos.

Recordar que esta deducción ha sido objeto de varias modificaciones a lo largo del 2020: (i) en primer lugar el [RD-ley 17/2020](#) incrementó, con efectos desde el 1 de enero de 2020, los incentivos fiscales a la producción cinematográfica y audiovisual de series de ficción, animación o documental, así como a los rodajes extranjeros; (ii) en segundo lugar, el [RD-ley 34/2020](#) amplió su ámbito de aplicación.

2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

Con efectos a partir del 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida se introducen las siguientes modificaciones en la normativa reguladora del IRNR:

2.1. Exención en la distribución de beneficios (art.14.1 h TRLIRNR)

Hasta ahora, los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados miembros de la UE o integrantes del Espacio Económico Europeo (EEE) o a los establecimientos permanentes situados en la UE o en el EEE estaban exentos, cuando, entre otros requisitos, se cumplía el relativo a un porcentaje de participación de al menos un cinco por ciento, o bien un valor de adquisición superior a 20 millones de euros.

El art. 64.1 de la Ley de PGE 2021, en consonancia con la medida que se introduce en el IS, modifica esta exención, suprimiéndose la posibilidad de que se acceda a la misma cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros sin llegar a una participación mínima, quedando como requisito para aplicar la exención la exigencia de una participación directa o indirecta, de, al menos, el 5%, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR).

Al igual que en IS, también se prevé un régimen transitorio que supone que las participaciones adquiridas antes del 1 de enero de 2021 por un valor superior a 20 millones de euros califican para aplicar la exención durante los ejercicios 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 con independencia de que la participación alcance o no el 5% en el capital, siempre que se cumplan los restantes requisitos establecidos al efecto.

2.2. Exención por intereses y otros (art.14.1 c TRLIRNR)

Se prevé 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, por residentes en otro Estado miembro de la UE y, como novedad, también en otro Estado integrante del EEE, siempre que exista un efectivo intercambio de información en los términos previstos en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

En el IRPF se adoptan, con efectos desde el 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida, las siguientes medidas:

3.1. Incremento de dos puntos a las rentas del trabajo superiores a 300.000 euros

El tipo del IRPF de la escala estatal aplicable a la base imponible general se incrementará con efectos desde el 1 de enero de 2021 del actual tipo máximo del 22,5% (aplicable a partir de 60.000 euros de base liquidable general -compuesta por rentas del trabajo, del capital inmobiliario, actividades económicas, imputaciones de rentas y determinadas ganancias patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos-) hasta el 24,5% para bases superiores a 300.000 euros.

Recordemos que el 50% de la base imponible general está cedido a las CC.AA. de régimen común, quienes determinan sus propias escalas. Por tanto, el efecto final de la medida dependerá de cómo las CC.AA. retoquen sus escalas autonómicas, bien al alza o a la baja.

Esta medida se acompaña del correspondiente incremento en el cálculo de retenciones e ingresos a cuenta para perceptores de rentas del trabajo que excedan de 300.000 euros para su adecuación a la nueva escala de gravamen.

3.2. Incremento en tres puntos de las rentas del capital a partir de los 200.000 euros

Paralelamente, la escala de gravamen del ahorro aplicable a dividendos, intereses, seguros de ahorro y rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, que actualmente tributan al 23% cuando superan los 50.000 euros, se incrementará respecto al tipo máximo en 3 puntos porcentuales, lo cual sitúa un nuevo tipo máximo del 26% cuando dicha base supere los 200.000 euros

Finalmente, señalar que la subida de tipos de la escala general y del ahorro se extiende a los

trabajadores desplazados a territorio español que opten por el régimen especial de impatriados, incrementándose su tipo marginal a partir de 600.000,01 euros del actual 45 al 47% (e igualmente se incrementa hasta el mismo porcentaje el tipo de retención sobre rendimientos del trabajo) y del 23 al 26% respectivamente.

3.3. Revisión de las reducciones por aportaciones a planes de pensiones

Una de las medidas que ha suscitado más comentarios durante la tramitación de esta Ley de PGE 2021 se refiere a la reducción del límite general aplicable en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social y la posibilidad de que el nuevo límite pueda incrementarse para las contribuciones empresariales.

En concreto, los nuevos límites serán los siguientes:

- El límite máximo conjunto de reducción por aportaciones del partícipe a planes individuales o de empleo se reduce de 8.000 euros anuales a 2.000 euros anuales. Se reduce también el límite para el conjunto de las reducciones en seguros de dependencia.
- Igualmente, el límite máximo de reducción por aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea titular el cónyuge que no obtenga rendimientos del trabajo ni de actividades económicas o estos sean inferiores a 8.000 euros anuales se reduce de los 2.500 euros anuales a 1.000 euros anuales.
- No obstante, se prevé que dicho límite se podrá incrementar en 8.000 euros anuales, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, lo que permite que con las aportaciones del partícipe se puedan alcanzar hasta 10.000 euros anuales.
- Además, se aclara que 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 considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.

- Se modifican, en el mismo sentido, los límites financieros de aportaciones a los sistemas de previsión social.

3.4. Prórroga de los límites vigentes para aplicar el régimen de módulos

Se prorrogan para el período impositivo 2021 los límites cuantitativos aplicables desde el ejercicio 2016 que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva.

Esta medida se complementa con las introducidas en el régimen de estimación objetiva para los ejercicios 2020 y 2021 por el [RD-ley 35/2020](#).

4. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

En relación con el IP, son dos las medidas que se introducen con efectos desde el 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida. La primera, supone elevar un punto porcentual el tipo de gravamen aplicable al último tramo de la tarifa para aquellos casos en que la comunidad autónoma no hubiese aprobado su escala propia, que pasaría del 2,5% al 3,5%; y la segunda el mantenimiento con carácter indefinido de este tributo.

Finalmente, no se ha aprobado en esta norma la enmienda -presentada durante la tramitación en las Cortes Generales del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado- para introducir las siguientes modificaciones en el IP: (i) elevar el porcentaje de participación en el capital social para disfrutar de la exención de las participaciones en entidades en el IP. En concreto, se proponía exigir una participación del sujeto en el capital social de al menos el 15% computado de forma individual o el 40% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, en lugar de los porcentajes actuales del 5% o del 20% respectivamente; (ii) introducir, a modo de impuesto mínimo, una nueva cuota estatal en este tributo para los contribuyentes por obligación personal de contribuir.

4.1. Incremento del tipo de gravamen aplicable a grandes patrimonios

Se eleva el tipo de gravamen aplicable al último tramo de la tarifa que, en concreto, se incrementará para las fortunas de más de 10 millones de euros. De este modo, según la escala estatal, patrimonios financieros o inmobiliarios superiores a

10.695.996,06 euros pasarán de tributar de un 2,5% a un 3,5% anual.

Algunas CC.AA. ya tenían fijado un tipo de gravamen para el último tramo de la tarifa cercano o incluso superior al 3,5% como es el caso de Extremadura cuya escala de gravamen en el ejercicio 2019 fija un tipo de gravamen del 3,75% para patrimonios superiores a 10 millones de euros.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que, al tratarse de un impuesto cuyo rendimiento está cedido en su totalidad a las CC.AA., este incremento solo resultará aplicable a las que no hayan aprobado sus propios tipos de gravámenes autonómicos y no apliquen reducciones generales como la Comunidad de Madrid.

4.2. Vigencia indefinida

Recordemos que la tributación por este impuesto se suprimió en 2008 y se reestableció como consecuencia de la crisis con carácter temporal por el Real Decreto-ley 13/2011. La Ley de PGE modifica este marco e introduce el mantenimiento del IP con carácter indefinido.

5. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

En el IAE se introducen las siguientes modificaciones (con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida):

- Se crean nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas del IAE, 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 carecían de dicha clasificación. Se trata del epígrafe **151.6** "Comercialización de energía eléctrica" y el epígrafe **152.2** "Comercialización de gas". Para ambos epígrafes es posible optar por cuota mínima municipal, provincial o nacional, lo que puede suponer una reducción relevante de carga administrativa para entidades que realicen esta actividad en diversas comunidades.
- Se crea un epígrafe de cuota municipal para las grandes superficies comerciales, diferentes a las de alimentación o ropa, (epígrafe **661.9** "Otro comercio mixto o integrado en grandes

superficies”) entendiéndose por tal el realizado de forma especializada en establecimientos con una superficie útil para la exposición y venta al público igual o superior a los 2.500 m² de productos tales como los relacionados con el bricolaje y el equipamiento del hogar, mobiliario para el hogar y la oficina, artículos electrónicos y electrodomésticos, artículos para el automóvil, artículos para el deporte u otros.

- Se crea un epígrafe para la nueva actividad de suministro de energía a vehículos eléctricos a través de puntos de recarga instalados en cualquier lugar, ya sea en la vía pública, gasolineras, garajes públicos y privados o en cualquier otro emplazamiento. Se trata del epígrafe **664.2** “Puntos de recarga de vehículos eléctricos”, el cual incluye una cuota mínima municipal que abonará, exclusivamente, el titular del establecimiento o local donde está instalado el punto de recarga, y una cuota nacional que abonará, exclusivamente, el propietario de los puntos de recarga.

6. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

En el IVA se introducen - con efectos desde el 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida- las siguientes modificaciones:

6.1. Se eleva el tipo aplicable a la entrega de bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos

Se eleva el tipo impositivo aplicable a bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos que pasan a tributar del actual tipo reducido del 10% al tipo impositivo general del 21%.

En la redacción original la subida del tipo impositivo hacía referencia a “bebidas que contengan edulcorantes añadidos, naturales y derivados, y/o aditivos (excluidos leches infantiles y bebidas consideradas como complementos alimenticios para necesidades dietéticas especiales)”. Esta redacción se modificó en el trámite de enmiendas en el Congreso de los Diputados y el texto definitivo publicado en el BOE circunscribe la subida al tipo general a refrescos, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.

6.2. Se reduce el ámbito de aplicación de la regla de utilización efectiva en las reglas de localización de prestaciones de servicios

La regla de utilización efectiva del art. 70.dos LIVA, también llamada cláusula de cierre es una regla especial que localiza en el territorio de aplicación del IVA español (TAI) determinadas prestaciones de servicios a clientes no comunitarios (que quedarían no sujetas por aplicación de la norma general), cuando su utilización o explotación efectivas se lleven a cabo en este territorio.

En relación con esta regla de cierre, la novedad es que **se excluye de su aplicación a las Islas Canarias y a las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.**

De esta manera, se pretende evitar que servicios que tradicionalmente se considerasen prestados en Ceuta, Melilla o Canarias (por ejemplo, un servicio de publicidad prestado a una compañía con sede en Canarias) sujetos, por tanto, al IGIC o al IPSI correspondiente, acaben tributando en el TAI por entenderse que el servicio se utiliza o explota en este territorio al ser utilizado por la empresa destinataria del mismo en sus operaciones sujetas en el TAI.

El Proyecto de Ley de PGE 2021, incluía los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria no exentos entre los servicios a los que aplicaría esta regla especial. Sin embargo, durante su tramitación, vía corrección de errores, esta mención se eliminó quedando por tanto estos servicios excluidos del ámbito de aplicación de esta cláusula de cierre.

6.3. Prórroga de los límites vigentes para aplicar el régimen simplificado y el especial de la agricultura, ganadería y pesca

En consonancia con la medida introducida en el IRPF, también en el IVA se prorrogan para el período impositivo 2021 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Esta medida se complementa con las introducidas en el régimen simplificado de IVA, para los ejercicios 2020 y 2021, por el [RD-ley 35/2020](#).

Además de estas medidas, a lo largo del ejercicio 2020 se han adoptado otras -derivadas de la crisis sanitaria y económica causada por la pandemia provocada por el COVID-19- tales como (i) la aplicación del tipo cero por ciento a las entregas de productos sanitarios para diagnóstico in vitro del COVID-19, a las entregas de vacunas contra el virus y los servicios relacionados con las entregas de dichos productos – [RD-ley 35/2020](#)- ; (ii) la aplicación del tipo cero por ciento del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19, inicialmente aprobada con efectos desde el 23 de abril y vigencia hasta el 31 de julio de 2020 por el [Real Decreto-ley 15/2020](#) y posteriormente prorrogada en el tiempo; o (iii) la reducción del tipo aplicable a las mascarillas, del general del 21% al superreducido del 4% - [RD-ley 34/2020](#)-.

7. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

Con efectos desde el 1 de enero de 2021, se actualiza en un 2% la escala de gravamen de los títulos y grandezas nobiliarios aplicable en el ITP y AJD.

8. Impuestos especiales (II.EE.)

En materia de II.EE., la LPGE 2021 introduce novedades en el Impuesto sobre la electricidad y el Impuesto sobre primas de seguro.

En relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, aunque el Proyecto de Ley de PGE 2021 preveía eliminar la menor tributación al diésel respecto a la gasolina -lo que supondría un encarecimiento del consumo de este combustible-, esta medida fue neutralizada vía enmiendas y no se ha incorporado al texto definitivo de estas cuentas públicas.

8.1. Impuesto especial sobre la electricidad

En el ámbito del Impuesto especial sobre la electricidad, se incorporan las siguientes novedades:

- Se introduce, **con efectos desde el 1 de enero de 2015**, una nueva exención en el art. 94.8 LIIIEE, en virtud de la cual, queda exenta del impuesto sobre la electricidad, la energía

eléctrica consumida en las embarcaciones por haber sido generada a bordo de las mismas.

- Por otra parte, con efectos desde el 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida:
 - o Se añade otra exención para la energía eléctrica suministrada que sea objeto de compensación con la energía horaria excedentaria, en la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación (art. 94.9 LIIIEE).
 - o Se prevé una reducción del 100% aplicable sobre la parte de la base imponible que se corresponda con la cantidad de energía eléctrica suministrada o consumida en el transporte por ferrocarril, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.
 - o En el caso de resultar gravada la energía eléctrica en el ferrocarril, las cuotas íntegras resultantes de la aplicación del tipo impositivo no podrán ser inferiores a 0,5 euros por megavatio-hora (MWh).

8.2. Impuesto sobre primas de seguros

La segunda medida en este ámbito, que resulta aplicable a partir del 1 de enero de 2021, es el incremento del tipo impositivo del Impuesto sobre primas de seguros **del 6 al 8%**, la cual tiene un relevante impacto recaudatorio (500 millones de euros según ha anunciado el Gobierno), y supondrá para el consumidor un encarecimiento del coste de los seguros de hogar, autos y riesgos en general, aunque no otros como los de vida o caución que se encuentran exentos del impuesto.

9. Otras medidas

- Elevación general de las **tasas** de cuantía fija en un 1%, salvo excepciones.
- **Actividades prioritarias de mecenazgo y acontecimientos de especial interés público:**
 - (i) se enumeran las actividades que se considerarán prioritarias de mecenazgo para 2021 y se regulan los beneficios fiscales aplicables a diversos acontecimientos que se califican como de excepcional interés público; (ii) se recoge, de forma similar a lo previsto para ejercicios

anteriores, la elevación en 5 puntos porcentuales de las deducciones de la cuota del IRPF (art. 19 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo -en adelante, Ley 49/2002-), del IS (art. 20 de la Ley 49/2002) y del IRNR (art. 21 de la Ley 49/2002) en relación con las actividades que se relacionan como actividades prioritarias de mecenazgo. Se prevé también el límite de 50.000 euros anuales para cada aportante.

- Fijación del **interés legal del dinero** en el 3,00%, y el de **demora tributario** en el 3,75% hasta el 31 de diciembre de 2021 en ambos casos.
- Determinación del **IPREM para 2021**: Diario 18,83 euros; Mensual 564,90 euros; Anual 6.778,80 euros. (Se establece que en los supuestos en que la referencia al salario mínimo interprofesional haya sido sustituida por la referencia al IPREM, la cuantía anual del IPREM será de 7.908,60 euros en cómputo anual, salvo que expresamente excluyeran las pagas extraordinarias, en cuyo caso la cuantía será de 6.778,80 euros.)
- **Asignación a actividades de interés social** del 0,7% de la cuota del IRPF e IS. Se distribuirá aplicando los siguientes porcentajes: el 77,72% al Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030, el 19,43% al Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación y el 2,85% al Ministerio para la Transición Ecológica y Reto Demográfico

Contactos

Alberto Estrelles
Socio
KPMG Abogados, S.L.P.
Tel. +34 91 456 80 94
aestrelles@kpmg.es

Julio Cesar García
Socio
KPMG Abogados, S.L.P.
Tel. +34 91 456 59 08
juliocesargarcia@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 0722
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio San Marcos
Dr. Verneau, 1
35001 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 2304
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 1460
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 6928
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edifici Ca'n de Segura
Avda. del Comte de Sallent, 2
07003 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Condes de Buñol
Isabel la Católica, 8
46004 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96