

Modificaciones fiscales y laborales previstas en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019

Legal Flash del Área de Derecho Financiero y Tributario y del Área Laboral

Enero de 2019

En este documento se analizan las novedades fiscales y laborales del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019



Principales modificaciones

- > En el Impuesto sobre Sociedades:
 - Reducción de la exención de dividendos, plusvalías y rentas de establecimientos permanentes al 95%.
 - Establecimiento de una tributación mínima del 15% para determinados contribuyentes.
 - Incremento del pago fraccionado mínimo al tipo del 24% y generalización de este tipo en la modalidad de base corrida.
 - Establecimiento de una deducción para fomentar la igualdad de género en los Consejos de Administración.
 - Atribución de la competencia para comprobar los requisitos regulatorios de las SICAVs a la AEAT.
 - Tributación de los beneficios no distribuidos de las SOCIMIs mediante un nuevo gravamen especial del 15%.
- > En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se plantea una subida del tipo marginal tanto para la base general como para la base imponible del ahorro.
- > Reducción del tipo impositivo aplicable en el IVA a los libros digitales y a otros productos.
- > En el ámbito laboral se introducen dos nuevas bonificaciones en la cuota empresarial de la Seguridad Social.



ÍNDICE

Introducción	3
Impuesto sobre Sociedades	3
> Tributación de los dividendos y participaciones en beneficios	3
> Tributación de las rentas derivadas de la transmisión de participaciones	6
> Tributación de las rentas procedentes de establecimientos permanentes	8
> Tributación mínima	8
> Tipo reducido para micro-PYMES	11
> Pagos fraccionados	11
> Deducción para el fomento de la igualdad de género	12
> Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)	12
> Comprobación de requisitos de las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV)	14
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	14
> Tipo mínimo	14
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	15
> Escala de gravamen aplicable a la base liquidable general	15
> Escala de gravamen aplicable a la base liquidable del ahorro	17
> Escala de gravamen aplicable a los contribuyentes acogidos al régimen de impatriados	17
Impuesto sobre el Patrimonio	18
Impuesto sobre el Valor Añadido	18
> Reducción de tipos impositivos	18
> Plazo de presentación de declaraciones	19
Impuestos Especiales	19
> Impuesto sobre Hidrocarburos	19
> Impuesto Especial sobre la Electricidad	20
Impuesto sobre Actividades Económicas	20
Otras modificaciones con incidencia fiscal	20
> Beneficios fiscales para acontecimientos de excepcional interés público	20
> Interés de demora e interés legal del dinero	21
> Indicador Público de Efectos Múltiples (IPREM)	21
Novedades en materia laboral y de Seguridad Social	22



Introducción

En el presente documento se analizan las principales modificaciones fiscales y laborales que se contienen en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019 (en adelante, Proyecto de LPGE), publicado el pasado 14 de enero de 2019.

Teniendo en cuenta que el Proyecto de LPGE será objeto de tramitación parlamentaria en los próximos meses, ha de advertirse que las modificaciones fiscales que se exponen en el presente Legal Flash podrían ser objeto de cambios.

Impuesto sobre Sociedades

Las modificaciones propuestas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), desarrolladas en los artículos 63 a 67 del Proyecto de LPGE, pueden agruparse en varios apartados en función del ámbito al que pueden afectar.

Todas ellas tienen en común que su entrada en vigor está prevista para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2019 que no hayan concluido a la fecha de la entrada en vigor de la LPGE. Por tanto, aquellos períodos impositivos que acaben antes del día siguiente al de publicación en el BOE de la LPGE no se verán afectados por estas modificaciones. Los períodos impositivos que acaben con posterioridad se verán afectados solo si se han iniciado desde el día 1 de enero.

Tributación de los dividendos y participaciones en beneficios

El Proyecto de LPGE modifica el artículo 21.1 de la Ley del IS para establecer que la exención de dividendos y participaciones en beneficios dejaría de ser una exención plena (100%) y pasaría a ser una exención parcial del 95% del importe percibido.

La propia norma propuesta aclara que el mencionado porcentaje del 95% resulta de minorar los dividendos y participaciones en beneficios en los gastos de gestión relativos a la participación, cuyo importe se estima en el 5% de los mismos. El precepto se autojustifica así con una remisión velada a lo dispuesto en el artículo 4.3 de la Directiva Matriz-Filial, que habilita a los Estados a considerar como no deducibles los gastos que se refieran a la participación (pudiendo estimarse a tanto alzado los relativos a la gestión de la participación con el límite del 5% de los beneficios distribuidos). Se advierte una diferencia: mientras que la Directiva se refiere efectivamente a la existencia de unos gastos (que pueden considerarse no deducibles, y para ello cuantificables en el 5%), la redacción propuesta no exige la existencia de un gasto real por gestión ni altera la



deducibilidad de ningún gasto, sino que presume su existencia a los meros efectos de justificar por qué la exención no alcanza el 100%.

La misma suerte corren los intereses procedentes de préstamos participativos otorgados por entidades del grupo mercantil, al modificarse el apartado 2 del artículo 21 de la Ley del IS para establecer que su consideración como dividendos o participaciones en beneficios exentos alcanza al 95% del importe percibido.

De esta manera, bajo las modificaciones propuestas, en caso de cumplirse los requisitos del artículo 21 de la Ley del IS, el 5% de los dividendos y participaciones en beneficios percibidos no puede quedar exento, a diferencia de la situación actual en la que la exención es total. Asimismo, procede reseñar que la norma no contempla ninguna excepción para los casos de cadenas de sociedades, con lo que la referida integración del 5% se produciría en cada reparto.

En el seno de un grupo fiscal este 5% tributable no puede evitarse, al contemplarse una modificación del artículo 64 de la Ley del IS para establecer que los dividendos internos no serán objeto de eliminación. De esta manera, en caso de dividendos internos, el 5% no exento es un dividendo que no puede ser eliminado y queda incluido en la base imponible del grupo fiscal. Con ello, el Proyecto de LPGE evita la existencia de un trato discriminatorio para participaciones en entidades no españolas que no pueden formar parte del grupo fiscal (tal y como sí ocurría en el caso francés y que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró contrario a la normativa comunitaria en su sentencia de 2 de septiembre de 2015, caso Groupe Steria).

La anterior modificación se complementa, para el mecanismo de imputación, con la modificación del artículo 32.4 de la Ley del IS, de manera que la deducción de la retención en la fuente (doble imposición jurídica) más la deducción del impuesto subyacente satisfecho por la filial que distribuye el dividendo (doble imposición económica) no puede superar el 95% de la cuota íntegra que correspondería pagar en España.

El Proyecto de LPGE incluye también una serie de modificaciones que alteran el tratamiento de los dividendos y participaciones en beneficios que se correspondan con rentas que previamente han sido imputadas a los socios en aplicación de algún régimen de imputación de rentas. Dichas modificaciones operan en el mismo sentido: establecen que dichos dividendos, que a día de hoy no quedan sometidos a imposición (por corresponderse con rentas que, por efecto de su imputación, ya han tributado), deben tributar un 5%. De esta manera, en sede del socio la misma renta, ya imputada y sometida a imposición, sufre una penalización en forma de una tributación adicional del 5% cuando se distribuya mercantilmente en forma de dividendo. Se crean así tres nuevos supuestos de doble imposición de carácter puramente doméstico, pues ambas tributaciones (la previa de la imputación y la posterior del dividendo) se localizan en la base imponible española del socio.



Esta serie de modificaciones afecta a los siguientes tres regímenes especiales, siempre en relación con aquellas rentas que efectivamente aplicaran dichos regímenes:

- > En el régimen fiscal de agrupaciones de interés económico (en adelante, AIE), se modifica el artículo 43.3 de la Ley del IS para establecer que los socios que estén sometidos a este impuesto no tributarán por el 95% de los dividendos y participaciones en beneficios que perciban de la AIE.
- > En el régimen de transparencia fiscal internacional (en adelante, TFI), se modifica el artículo 100.10 de la Ley del IS para establecer que no se integra en la base imponible de los contribuyentes de este impuesto el 95% de los dividendos o participaciones en beneficios que se correspondan a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible.

Téngase en cuenta que la Directiva Anti-Abuso (también conocida como ATAD) está siendo objeto de transposición a través del Anteproyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude (comentado en nuestra Nota Monográfica accesible [aquí](#)), incluyendo modificaciones sustanciales en el régimen de TFI. Dejando a un lado las posibles implicaciones que dicha transposición puede tener en conjunción con las aquí comentadas, sí puede reseñarse que esta situación de doble imposición a la que daría lugar el Proyecto de LPGE encaja mal con el considerando 5º de la Directiva, que advierte de que estas normas “*no solo deben tener por objeto contrarrestar las prácticas de elusión fiscal, sino también evitar la creación de otros obstáculos al mercado, como, por ejemplo, la doble imposición.*”

Puesto que la Directiva Anti-Abuso representa un mínimo de protección (artículo 3), no se impide que los Estados miembros tomen medidas más estrictas, como podría ser la apuntada. No obstante, esta medida nacería por encima del umbral de abuso de la Unión Europea en contra del mandato directo de la norma comunitaria de no crear situaciones de doble imposición por efecto de la normativa de TFI.

- > En el derogado régimen de transparencia fiscal (establecido en la Ley 43/1995 y actualmente recogido en la disposición transitoria novena de la Ley del IS), se establece que los socios que estén sometidos a este impuesto no tributarán por el 95% de los dividendos y participaciones en beneficios que perciban de la entidad sujeta al régimen de transparencia fiscal.

Por último, se modifica la disposición transitoria vigésimo tercera de la Ley del IS para establecer que el crédito que obtiene la sociedad adquirente de participaciones, al percibir dividendos o participaciones en beneficios que se correspondan con rentas por las que tributaron los vendedores de dichas participaciones en operaciones previas a 2015, alcanza el 95% de la cuota



íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos. Aunque la determinación del importe de dicho crédito depende de la tributación de dichos vendedores, la modificación propuesta tiene como efecto directo una minoración proporcional del 5% y, por lo tanto, afecta negativamente a la corrección de supuestos de doble imposición.

Tributación de las rentas derivadas de la transmisión de participaciones

De manera paralela a la mencionada limitación a la exención de dividendos y participaciones en beneficios, las rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones que cumplan con los requisitos del artículo 21.3 de la Ley del IS dejan de aplicar una exención plena (100%) para aplicar una exención parcial del 95%. Nuevamente el 5% de diferencia se justifica en la minoración que supone tomar en cuenta los gastos de gestión relativos a la participación.

En el ámbito de los grupos de consolidación, la mencionada modificación del artículo 64 de la Ley del IS también alcanza a la transmisión de participaciones, y establece que no son objeto de eliminación “las rentas derivadas de la transmisión de la participación sobre una entidad del grupo fiscal” que puedan aplicar el artículo 21 de la Ley del IS. Entendemos que la propuesta pretende impedir la eliminación de las plusvalías y minusvalías de carácter interno, de manera paralela a lo establecido con los dividendos internos. No obstante, la redacción no es excesivamente afortunada, al no contemplar otros supuestos que quizás deberían incluirse atendiendo a la finalidad de la norma.

El paralelismo con las modificaciones propuestas en el ámbito de los dividendos alcanza también al tratamiento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de participaciones en aquellas entidades que hayan aplicado alguno de los tres regímenes de imputación de rentas comentados anteriormente. El Proyecto de LPGE modifica la normativa aplicable a estos tres regímenes para establecer que el valor de adquisición o de titularidad sobre dichas participaciones se incremente únicamente en el 95% de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubieren sido imputados. Con ello se generan nuevamente supuestos de doble imposición, pues la previa tributación en sede del socio vía imputación de la renta únicamente tiene su reflejo en el coste de adquisición de las participaciones en un porcentaje del 95%, de manera que ese 5% restante puede quedar sometido a imposición tanto en la previa imputación de la renta como en la posterior transmisión de las participaciones.

Dichas modificaciones se implementan mediante cambios en la redacción del artículo 43.4 (para el régimen aplicable a las AIEs), del artículo 100.12 (para el régimen de TFI) y del apartado 3º de la disposición transitoria novena (para el antiguo régimen de transparencia fiscal), todos ellos de la Ley del IS.



En este punto pueden tratarse también las modificaciones que el Proyecto de LPGE establece en el ámbito de las operaciones de reestructuración que se acojan al régimen fiscal de neutralidad (actualmente recogido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del IS):

- > Por un lado, se modifica el artículo 82 de la Ley del IS para establecer que, cuando en la operación de reestructuración la entidad adquirente participe al menos en un 5% en la entidad transmitente, no se integrará en la base imponible de la entidad adquirente el 95% de la renta positiva obtenida derivada de la anulación de la participación. En principio, lo mismo ocurre en relación con la renta positiva que obtenga la entidad transmitente en caso de transmisión de la participación que tenga en el capital de la entidad adquirente cuando sea al menos del 5%.

Es decir, en estos casos, el régimen de diferimiento fiscal no alcanza al 5% de la renta positiva obtenida (en caso de obtener una renta negativa, sin embargo, el diferimiento es total).

Esta modificación esconde una tensión entre dos Directivas comunitarias. La Directiva Matriz-Filial, como se ha visto, permite que los gastos de gestión de la participación limiten materialmente la exención de dividendos y participaciones en beneficios al 95%; por lo tanto, si por ejemplo con una fusión impropia (sociedad matriz absorbe a su filial íntegramente participada) la sociedad matriz recibe las reservas de la sociedad filial, el efecto sería esencialmente el mismo que en un reparto de dividendos, y esta tributación propuesta del 5% podría encontrar justificación.

No obstante, la Directiva de Fusiones establece claramente en su artículo 7 que no debe aplicarse ningún gravamen sobre la plusvalía obtenida por la sociedad beneficiaria que anula su participación de al menos el 10% en la sociedad transmitente. Con ello, el 5% de tributación que se genera puede resultar contrario a la finalidad propia de la Directiva, que persigue que la realización de operaciones de reestructuración no se vea obstaculizada por restricciones derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros.

- > Por otro lado, se modifica la disposición transitoria vigésimo séptima de la Ley del IS para establecer que, en el caso de operaciones de reestructuración en las que la cartera anulada fue adquirida antes de 2015 (cumpliendo determinados requisitos) y en las que la entidad adquirente participara en el capital de la transmitente en al menos el 5%, el mayor valor fiscal que se genera como diferencia entre el valor fiscal de la participación y los fondos propios (y que se imputa a activos o un fondo de comercio) alcanza solo al 95% de la mencionada diferencia.



Tributación de las rentas procedentes de establecimientos permanentes

El Proyecto de LPGE modifica el tratamiento de los establecimientos permanentes situados en el extranjero de manera coherente con las modificaciones expuestas en los apartados anteriores. Por un lado, en el mecanismo de exención, se modifica el artículo 22 de la Ley del IS para establecer que la exención de las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes, así como de las que se generen en su transmisión, en caso de cumplirse los requisitos, aplica al 95% del importe en cuestión.

Asimismo, en el mecanismo de imputación, se modifica el artículo 31.1 de la Ley para establecer que, en la comparativa entre el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero y el que hubiera correspondido pagar en España, a efectos de la determinación de esta segunda cantidad, en el caso de establecimientos permanentes se toma en consideración el 95% del importe que hubiera correspondido satisfacer.

Como puede apreciarse, ambas normas impiden una efectiva corrección de la doble imposición que los contribuyentes soporten a través de sus establecimientos permanentes, lo cual puede resultar contrario a las obligaciones asumidas por España en los correspondientes convenios para evitar la doble imposición.

Por último, se introduce una norma especial relativa a los establecimientos permanentes en la determinación del impuesto extranjero satisfecho que no resulta acreditable en la cuota como gasto deducible en la base imponible, y que resulta de aplicación cuando se realizan actividades económicas en el extranjero. Según la redacción propuesta, en el caso de establecimientos permanentes, el gasto deducible será el exceso del impuesto satisfecho en el extranjero sobre el resultado de aplicar el tipo de gravamen de la entidad a la renta positiva obtenida por el establecimiento permanente. Parece que con ello se introduce en la norma el criterio de la Dirección General de Tributos en su consulta V2806-15, en la que confirma que el impuesto que hubiera correspondido satisfacer en España se calcula en atención al tipo impositivo aplicable en función de la actividad llevada a cabo por la entidad (en aquel caso, el tipo del 30% relativo a la actividad de extracción de petróleo).

Tributación mínima

El Proyecto de LPGE, siguiendo lo anunciado, pretende introducir una tributación mínima en el impuesto sobre sociedades.



El alcance subjetivo de la medida prevista se delimita tanto positiva como negativamente. Así, se incluyen en esta medida los siguientes contribuyentes:

- > Contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea, al menos, 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo.
- > Contribuyentes que tributen en el régimen de consolidación fiscal, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios. Por tanto, aunque el grupo aplique el régimen de entidades de reducida dimensión, se verá sometido a la tributación mínima.

Por otro lado, se excluyen de esta medida los siguientes contribuyentes:

- > Las entidades beneficiarias del mecenazgo.
- > Las entidades que tributan al 1% como las SICAV, los fondos de inversión de carácter financiero, las SII y los FII y el fondo de regulación del mercado hipotecario, siempre que todas estas entidades cumplan los requisitos para tributar al 1%.
- > Los fondos de pensiones.
- > Las SOCIMIS. Aunque como se comentará más adelante estas entidades tienen una tributación mínima para los beneficios no distribuidos.

Si se compara la lista de entidades no sometidas al pago fraccionado mínimo basado en el resultado contable y esta lista de entidades excluidas de la proyectada tributación mínima, se echa en falta a las entidades de capital-riesgo, que no tienen obligación de efectuar el pago fraccionado mínimo basado en el resultado contable desde la reforma introducida por la Ley 6/2018 y, sin embargo, sí estarían sometidas al nuevo tipo mínimo.

Para los indicados contribuyentes se establece que la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 por ciento a la base imponible positiva. El Proyecto de LPGE define el concepto de cuota líquida a nivel legal (hasta la actualidad era un concepto usado por la doctrina, pero sin reflejo legal) como la cuota íntegra minorada en las bonificaciones y deducciones que procedan.

Si atendemos a la mecánica de liquidación del impuesto, entendemos que la base de cálculo de la tributación mínima es la base imponible que se obtiene tras la aplicación de todos los ajustes al resultado contable, incluyendo, entre otros, los ajustes para eliminar la doble imposición (como el artículo 21 de la Ley del IS) o las exenciones que operan en base (como la prevista en el artículo 50 de la Ley del IS para las entidades de capital-riesgo). Asimismo, para determinar la base imponible hay que tener en cuenta la compensación de bases imponibles negativas y la



reserva de capitalización. Creemos que sería razonable considerar que aquellos contribuyentes que puedan aplicar la reserva de nivelación (y estén sometidos a la tributación mínima) la pudieran tener en consideración. Sin embargo, la forma de aplicar la reserva de nivelación supone que sea una minoración de la base imponible y, por tanto, que no se pueda aplicar para determinar la base imponible positiva, sino posteriormente.

Se establecen reglas especiales para determinados contribuyentes:

- > Se fija un tipo mínimo del 10% para las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 por ciento.
- > Para las entidades financieras y que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos (en cuanto tributen al 30%) se les aplicará un tipo mínimo del 18%.
- > En el caso de cooperativas se aplica el 60% de la cuota íntegra calculada de acuerdo con su normativa.
- > En el caso de entidades ZEC el tipo mínimo se aplica sobre la parte de base imponible que no tributa al tipo previsto para determinadas rentas que obtienen estas entidades (4%).

Para la determinación de la cuota líquida mínima se deben aplicar determinados beneficios fiscales:

- > En primer lugar, se aplican las bonificaciones correspondientes. Estas bonificaciones pueden minorar la cuota íntegra por debajo del importe mínimo. Esto justifica que no se excluya de esta norma a entidades que disfrutan de bonificaciones (como se hace en el pago fraccionado mínimo).
- > En segundo lugar, se aplican las deducciones para evitar la doble imposición internacional, por transparencia fiscal y el régimen transitorio de las deducciones para evitar la doble imposición, como máximo hasta alcanzar la cuota mínima y respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso.
- > En tercer lugar, se aplican las otras deducciones (por inversiones) hasta llegar como máximo a la cuota mínima y respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso.

Como se puede comprobar, las bonificaciones sí pueden reducir la cuota mínima, pero las deducciones no pueden absorber la cuota mínima. La norma establece que los créditos fiscales no aplicados se podrán deducir en los períodos impositivos siguientes fijados en la normativa aplicable en cada caso.

Evidentemente, si los pagos a cuenta son superiores a la cuota mínima, se devolverá el exceso.



Tipo reducido para micro-PYMES

Como medida de incentivo se establece un tipo del 23% para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros y siempre que no sean patrimoniales.

En el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se aplicarán las reglas propias del régimen de entidades de reducida dimensión:

- > La cifra de negocios corresponderá al primer período impositivo en que se desarrolle actividad.
- > Si el período impositivo tiene una duración inferior al año o el desarrollo de la actividad no abarca un año, se elevará el importe neto de la cifra de negocios al año.
- > La cifra de negocios se computa a nivel de grupo del artículo 42 del Código de Comercio teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones que operen. Este criterio también se aplica a casos en los que determinados parientes y el cónyuge tienen participación de control en otras sociedades.

El Proyecto de LPGE también adapta las deducciones establecidas para compensar la bajada de tipos en el caso de actualización de balances y de limitación de deducciones al nuevo tipo reducido.

Pagos fraccionados

En cuanto a los pagos fraccionados, el Proyecto de LPGE pretende introducir dos medidas:

- > En el pago fraccionado de base corrida, el Proyecto de LPGE generaliza el tipo de 19/20 redondeado por exceso del tipo de gravamen aplicable a cada entidad. Esto supone que el 24% sea aplicable a toda entidad que esté sometida al pago fraccionado de base corrida y no solo a las que tuviesen un importe neto de la cifra de negocio superior a 10 millones en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo. Por tanto, para las empresas de menor dimensión se eleva el pago fraccionado de base corrida de los cinco séptimos redondeados por defecto a este nuevo importe.
- > En el pago fraccionado mínimo se eleva el tipo al 24% (23% actualmente) con carácter general y el aplicable a las entidades que tributan al 30% se eleva al 29% (25% actualmente). Es decir, se equipará el tipo aplicable en el pago fraccionado mínimo al de base corrida para estas entidades. Además, se introducen algunas especialidades para entidades navieras.



Deducción para el fomento de la igualdad de género

El Proyecto de LPGE prevé introducir una nueva deducción para el fomento de la igualdad de género. Esta deducción pretende incentivar que las empresas obligadas a presentar cuentas de pérdidas y ganancias no abreviada cumplan con la obligación establecida por la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres de alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres.

En este sentido, la disposición adicional primera de la citada ley establece que se entenderá por composición equilibrada la presencia de mujeres y hombres de forma que, en el conjunto a que se refiera, las personas de cada sexo no superen el sesenta por ciento ni sean menos del cuarenta por ciento.

En concreto, para las entidades que incrementen el número de mujeres en su Consejo de administración hasta cumplir con lo indicado (40%) se prevé una deducción de la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incremento el 10 por ciento de las retribuciones satisfechas a tales consejeras.

La redacción del Proyecto de LPGE genera algunas dudas que esperamos que se aclaren durante su tramitación:

- Parece necesario incrementar la presencia femenina en el Consejo de Administración para poder aplicar la deducción, con lo que sorprendentemente no pueden aplicar esta deducción quienes ya están cumpliendo con el mandato de la Ley Orgánica 3/2007.
- Parece que la base de la deducción sería el salario de las consejeras que se incorporen, aunque parecería más razonable que fuera el salario de todas las consejeras, puesto que se equiparía a todas las empresas, tanto a las que ya estaban a punto de cumplir como a las que han tenido que incorporar a varias consejeras para cumplir con la norma.

Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2019, el Proyecto de LPGE modificaría la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) para establecer un nuevo gravamen especial para las SOCIMI igual a un 15% de los beneficios del ejercicio que no sean objeto de distribución a los accionistas. Dicho gravamen especial, que tendría la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades, se devengaría el día del acuerdo de



aplicación del resultado del ejercicio por la junta de accionistas u órgano equivalente, y habría de autoliquidarse e ingresarse en el plazo de dos meses desde la fecha de devengo en el modelo que se apruebe mediante Orden.

Este nuevo gravamen especial sobre los beneficios no distribuidos se justifica en la exposición de motivos del Proyecto de LPGE con el objetivo de dotar mayor liquidez y facilitar la recuperación de la inversión realizada por los accionistas.

Como consecuencia del establecimiento del citado nuevo gravamen especial se introducirían, adicionalmente, otras modificaciones en el régimen fiscal de las SOCIMI:

- > El tipo de gravamen del 19% aplicable en concepto de gravamen especial sobre los dividendos distribuidos a los socios cuya participación en la SOCIMI sea igual o superior al 5% y dichos dividendos, en sede de los socios, estén exentos o gravados a un tipo inferior al 10%, se reduciría a un 4,75% si dichos dividendos y participaciones en beneficios distribuidos proceden de beneficios que hubiesen estado sujetos al nuevo gravamen especial del 15%.
- > Los socios de la SOCIMI que tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente que reciban dividendos con cargo a beneficios que hayan estado sujetos al nuevo gravamen especial del 15% podrían aplicar la exención por doble imposición del artículo 21 de la LIS sobre dichos dividendos en un porcentaje del 50% (porcentaje que se reduce al 40% si el perceptor del dividendo es un contribuyente del IS sujeto a un tipo de gravamen del 30% -i.e., entidades de crédito y empresas de explotación de hidrocarburos-).
- > Los socios de la SOCIMI que tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y obtengan rentas por la transmisión o reembolso de sus acciones en la SOCIMI podrían aplicar la exención por doble imposición del artículo 21 de la LIS sobre dichos dividendos en un porcentaje del 50% por la parte de la renta obtenida que se corresponda con un incremento de reservas procedentes de beneficios no distribuidos durante el tiempo de tenencia de la participación que hayan quedado sujetos al nuevo gravamen especial del 15% (porcentaje que se reduce al 40% si el perceptor de la renta es un contribuyente del IS sujeto a un tipo de gravamen del 30% -i.e., entidades de crédito y empresas de explotación de hidrocarburos-).
- > Se modificaría el alcance de la información a publicar por la SOCIMI en la memoria de las cuentas anuales, en la que se debería informar de los siguientes nuevos conceptos: (i) las reservas de ejercicios en los que se haya aplicado el



régimen especial que correspondan a beneficios que hayan soportado el nuevo gravamen especial del 15% y (ii) los dividendos pagados con cargo a beneficios que hayan soportado el nuevo gravamen especial del 15%.

- > Por último, se establecería la obligación, a cargo de las SOCIMI que hubieran optado por aplicar el régimen fiscal especial, de facilitar a sus socios la información que resulte necesaria para que éstos puedan aplicar correctamente en el IS y el IRNR la exención por doble imposición de dividendos y plusvalías por los dividendos percibidos y las rentas obtenidas por la transmisión de la participación en la SOCIMI que, en su caso, otorguen derecho a una exención del art. 21 de la LIS al 50% (o al 40%, según corresponda).

Comprobación de requisitos de las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV)

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2019 se modificaría la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad, en la que se regulan los efectos de determinados incumplimientos relativos a las instituciones de inversión colectiva.

La modificación consistiría en sustituir la actual redacción del precepto por una nueva, según la cual se atribuiría a la Administración tributaria, a los exclusivos efectos de aplicación del tipo de gravamen del 1% en el Impuesto sobre Sociedades, la facultad de comprobación del número mínimo de accionistas de las SICAV, actualmente fijado en cien.

Asimismo, se establece una doble obligación de comunicación: en primer lugar, la Administración tributaria deberá comunicar el eventual incumplimiento del requisito del número mínimo de accionistas a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV); en segundo lugar, la CNMV deberá comunicar al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT todas las revocaciones y suspensiones de IIC que acuerde, con indicación de la fecha de efectos de las mismas.

Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Tipo mínimo

El Proyecto de LPGE establece una remisión a la normativa para determinar la cuota mínima para los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente (por ejemplo, para las sucursales).



Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Escala de gravamen aplicable a la base liquidable general

En línea con lo anunciado, el Proyecto de LPGE propone elevar los tipos impositivos en el IRPF con efectos desde la entrada en vigor de la Ley, lo que en la práctica supone que, caso de aprobarse, el incremento de tipos afecte a todo el año, puesto que la normativa aplicable en la fecha de devengo del impuesto sería la proyectada y no se prevé limitación alguna en su aplicación durante el año.

Así, el Proyecto de LPGE pretende introducir dos nuevos tramos en la escala de gravamen de la base liquidable general. Estos tramos son 2 y 4 puntos porcentuales más elevados que el tipo marginal máximo vigente en la actualidad y afectarían a rentas superiores a 130.000 y 300.000 euros, respectivamente. De esta forma, la escala propuesta es la siguiente (en cursiva las novedades):

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
0	0	12.450,00	9,50%
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00%
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00%
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50%
60.000,00	8.950,75	70.000,00	22,50%
130.000,00	24.700,75	170.000,00	24,50%
300.000,00	66.350,75	<i>En adelante</i>	<i>26,50%</i>

La escala para determinar la tributación requerirá agregar a esta tarifa la correspondiente a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente. Así, por ejemplo, la tarifa consolidada resultante de agregar la tarifa del Proyecto de LPGE y la tarifa vigente en Cataluña sería la siguiente:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto	Tipo aplicable
0	0	12.450,00	21,50%
12.450,00	2.676,75	5.257,20	24,00%
17.707,20	3.938,48	2.492,80	26,00%
20.200,00	4.586,61	12.807,20	29,00%
33.007,20	8.300,69	2.192,80	33,50%
35.200,00	9.035,28	18.207,20	37,00%
53.407,20	15.771,95	6.592,80	40,00%
60.000,00	18.409,07	60.000,20	44,00%
120.000,20	44.809,15	9.999,80	46,00%



CUATRECASAS

130.000,00	49.409,06	45.000,00	48,00%
175.000,00	71.009,06	125.000,00	50,00%
300.000,00	133.509,06	en adelante	52,00%

Por su parte, aplicando la normativa madrileña este mismo ejercicio daría como resultado la siguiente tarifa:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto	Tipo aplicable
-	-	12.450,00	18,50%
12.450,00	2.303,25	5.257,20	23,20%
17.707,20	3.522,92	2.492,80	25,30%
20.200,00	4.153,60	12.807,20	28,30%
33.007,20	7.778,04	2.192,80	32,90%
35.200,00	8.499,47	18.207,20	36,40%
53.407,20	15.126,89	6.592,80	39,50%
60.000,00	17.731,04	70.000,00	43,50%
130.000,00	48.181,04	170.000,00	45,50%
300.000,00	125.531,04	en adelante	47,50%

Estas propuestas de modificación en la escala de la base general se completan con un régimen especial para las retenciones del trabajo que tendrán en cuenta los nuevos tipos desde que se apruebe la LPGE.

De esta forma, la nueva escala prevista de retenciones sería la siguiente (nuevamente indicamos en cursiva las novedades):

Base para calcular el tipo de retención	Cuota de retención	Resto base para calcular tipo de retención	Tipo aplicable
0	0	12.450,00	19%
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24%
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30%
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37%
60.000,00	17.901,50	70.000,00	45%
<i>130.000,00</i>	<i>49.401,50</i>	<i>170.000,00</i>	<i>47%</i>
<i>300.000,00</i>	<i>129.301,50</i>	<i>En adelante</i>	<i>49%</i>

Aprobada la norma, los pagadores tendrían dos opciones para aplicar esta escala a los rendimientos del trabajo que satisfagan a partir de su entrada en vigor:



- > Aplicar la nueva tabla de retenciones del trabajo para los primeros rendimientos del trabajo que satisfagan con la correspondiente regularización.
- > Aplicar la nueva tabla a partir de los primeros rendimientos del trabajo que satisfagan a partir del mes siguiente a la entrada en vigor de la LPGE, con la correspondiente regularización.

De esta forma se da a los empleadores cierto margen para adaptar sus sistemas informáticos al cambio.

Escala de gravamen aplicable a la base liquidable del ahorro

En cuanto a la base del ahorro, el Proyecto de LPGE pretende introducir un nuevo tramo en la tarifa que queda configurada de la siguiente forma (en cursiva indicamos la novedad):

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
0	0	6.000	19%
6.000,00	1.140	44.000,00	21%
50.000,00	10.380	90.000,00	23%
140.000,00	31.080	<i>En adelante</i>	<i>27%</i>

Como se puede comprobar, la novedad radica en incrementar en cuatro puntos porcentuales a un nuevo tramo de la base del ahorro que se inicia a partir de 140.000 euros.

Escala de gravamen aplicable a los contribuyentes acogidos al régimen de impatriados

El Proyecto de LPGE, en coherencia con las modificaciones indicadas, también pretende modificar las escalas aplicables al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.

Como era esperable, la escala aplicable a la base liquidable excluidos dividendos, intereses y las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales (en los términos indicados por la Ley):

Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta 600.000 euros	24%
Desde 600.000,01 euros en adelante	49%



Como se puede comprobar, en esta escala se han trasladado los 4 puntos de incremento para la escala general. En cuanto a la escala de la base del ahorro es exactamente igual que la establecida para el resto de contribuyentes.

Impuesto sobre el Patrimonio

Las modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) son dos.

La primera consiste en el incremento en de un punto porcentual del tipo impositivo marginal del impuesto, mediante la modificación del artículo 30.2 de la Ley del IP. Así, para el último tramo de la escala del impuesto (bases liquidables superiores a 10.695.996,06 euros), el tipo impositivo pasa del 2,5% al 3,5%.

A salvo de deducciones y bonificaciones, este incremento resultará de aplicación en aquellas Comunidades Autónomas que no hayan aprobado una escala propia del IP (a día de hoy, Aragón, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, La Rioja y Madrid). También resulta de aplicación para los sujetos pasivos por obligación real del impuesto (es decir, personas físicas no residentes en España) y para los sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir. Respecto a los sujetos pasivos que tributan por obligación real deberá valorarse la aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de la Ley del IP que permite a los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo optar por la aplicación de la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto.

La segunda modificación es de carácter técnico. La disposición derogatoria primera (única, en realidad) del Proyecto de LPGE deroga el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011. Con ello, en vez de ir retrasando en el tiempo la aplicación de la bonificación general del impuesto (instrumento utilizado hasta ahora para ir prorrogando temporalmente la vigencia del IP), dicha bonificación general desaparece definitivamente, por lo que a futuro no será necesario ir aprobando anualmente la vigencia del IP para el año en cuestión.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Reducción de tipos impositivos

El Proyecto de LPGE con efectos desde su entrada en vigor reduce varios tipos impositivos aplicables a diversos productos y servicios:

- > Se reduce al 10% el tipo aplicable a la asistencia sanitaria veterinaria.



- > Se reduce al 4% el tipo aplicable a los libros, periódicos y revistas cuando sean prestaciones de servicios prestados por vía electrónica, siempre que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible. De esta forma se ejerce la opción ofrecida por la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos del impuesto sobre el valor añadido aplicados a los libros, los periódicos y las revistas.
- > Se reduce al 4% el tipo impositivo aplicable a las compresas, tampones y protegeslips.

Plazo de presentación de declaraciones

El Proyecto de LPGE pretende modificar el plazo de presentación de dos modelos:

- > El plazo de presentación de la autoliquidación de las entidades sometidas al régimen especial de grupo de entidades correspondiente al mes de noviembre deberá presentarse durante los 20 primeros días naturales del mes de diciembre.
- > Para las entidades incluidas en el SII la declaración-liquidación correspondiente al mes de noviembre deberá presentarse durante los 20 primeros días naturales del mes de diciembre.

Impuestos Especiales

Impuesto sobre Hidrocarburos

Con efectos desde la entrada en vigor de la LPGE, y con la finalidad de reducir las emisiones de NO₂ de los vehículos diésel a la atmósfera, se modificarían los tipos generales de gravamen aplicables en el Impuesto sobre Hidrocarburos a los gasóleos para uso general y al biodiésel para uso como carburante, pasando de 307 a 345 euros por 1.000 litros.

Esta modificación no surtiría efectos para los consumos de gasóleo de uso profesional, es decir, los consumos de gasóleo general realizados por vehículos destinados al transporte de mercancías por carretera, transporte de pasajeros y taxis, en los términos del artículo 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales. A tal efecto se modificaría la regla de cálculo del tipo de devolución parcial del impuesto satisfecho que se recoge en el apartado 6 del citado precepto, siendo el nuevo tipo de devolución el resultado de sumar (i) el importe positivo resultante de restar la cantidad de 306 euros del tipo general y (ii) el importe positivo resultante de restar la cantidad de 24 euros del tipo especial, ambos del epígrafe 1.3 vigentes en el momento de generarse el derecho a la devolución. De este modo el incremento de 38 euros por 1.000 litros no tendría efectos para los consumos de gasóleo profesional.



Impuesto Especial sobre la Electricidad

Se establece, con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2004, un nuevo supuesto de exención en el Impuesto Especial sobre la Electricidad para los consumos de electricidad en las embarcaciones por haber sido generada a bordo de las mismas.

Esta medida se justifica en la necesidad de garantizar una adecuada interpretación del ordenamiento interno conforme al Derecho de la Unión Europea.

Impuesto sobre Actividades Económicas

Se modificarían las Tarifas del IAE mediante cambios en la "Agrupación 15. Producción, transporte y distribución de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente" para añadir nuevos epígrafes para las actividades de comercialización de energía eléctrica (nuevo epígrafe 151.6) y comercialización de gas (nuevo epígrafe 152.2) con opción en ambos casos de cuotas municipal, provincial y nacional.

Con esta medida se corregiría la discriminación que actualmente soportan las empresas comercializadoras de energía en comparación con las empresas de producción, distribución y transporte de energía, ya que las empresas comercializadoras no tienen epígrafe propio y deben clasificarse en los epígrafes de comercio minorista o mayorista n.c.o.p de las Tarifas del IAE, que prevén cuotas municipales y que requieren altas por cada municipio en el que se realice la actividad, con la consiguiente carga administrativa. A partir de la entrada en vigor de la LPGE estas empresas comercializadoras podrán darse de alta en las cuotas municipal, provincial o estatal previstas en los nuevos epígrafes 151.6 y 152.2, reducir los costes administrativos y, en definitiva, quedar en plano de igualdad con las empresas de producción, distribución y transporte de energía, que disponen de cuotas provinciales y nacionales en sus respectivos epígrafes.

Otras modificaciones con incidencia fiscal

Beneficios fiscales para acontecimientos de excepcional interés público

Diversos acontecimientos son considerados de excepcional interés público, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 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.



La relación de acontecimientos y duración de su consideración de excepcional interés público es la siguiente:

- > Torneo Davis Cup Madrid. Desde el 1 de enero de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2020.
- > España País Invitado de Honor en la Feria del Libro de Fráncfort en 2021. Desde el 1 de noviembre de 2019 hasta el 30 de noviembre de 2021
- > Plan de Fomento de la ópera en la calle del Teatro Real. Tres temporadas artísticas del Teatro Real iniciándose el 31 de julio de 2019 y finalizando el 31 de julio de 2022
- > Centenario de la Orquesta Pau Casals. Desde la entrada en vigor de esta Ley hasta el 31 de diciembre de 2021
- > Conmemoración del 450 aniversario de la Rebelión de los Moriscos. Desde el 1 de enero de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2021

Interés de demora e interés legal del dinero

El interés legal del dinero quedaría fijado en el 3,00% y el interés de demora en el 3,75%, es decir, sin cambios respecto a lo establecido por la Ley 6/2018.

Indicador Público de Efectos Múltiples (IPREM)

El Proyecto de LPGE prevé elevar el IPREM un 2% respecto de la cuantía vigente en 2018. Así, se fija el IPREM anual en 6.583,16 euros (6.454,03 en 2018). En el caso en que la referencia al salario mínimo interprofesional ha sido sustituida por la referencia al IPREM, la cuantía anual del IPREM se fija en 7.680,36 euros (7.519,59 euros en 2018) cuando las correspondientes normas se refieran al salario mínimo interprofesional en cómputo anual, salvo que expresamente excluyeran las pagas extraordinarias, caso en el que la cuantía sería 6.583,16 euros.



Novedades en materia laboral y de Seguridad Social

En materia laboral, lo más destacable del Proyecto de LPGE es que se introducen dos nuevas bonificaciones en la cuota empresarial a la Seguridad Social.

La primera de ellas está prevista para los casos de contratación laboral de personas desempleadas de larga duración (12 meses en los 18 anteriores). Consiste en una bonificación de 1.300 euros /año durante 4 años en el caso de hombres, 1.500 euros/ año durante 4 años en el caso de mujeres. Como requisitos, se establece que el trabajador deberá permanecer contratado durante 5 años, y la empresa deberá mantener el nivel de empleo alcanzado con ese contrato, durante al menos, dos años desde la celebración del mismo.

Asimismo, las empresas dedicadas a actividades de turismo, comercio y hostelería vinculados a la actividad turística, podrán aplicar, entre el 1 de enero y el 31 de enero de 2019, una bonificación del 50 % en la cuota empresarial a la Seguridad Social cuando generen actividad en los meses de febrero, marzo y noviembre, e inicien y o mantengan en alta durante esos meses la ocupación de trabajadores con contratos fijos-discontinuos.

Por último, también destaca que se prevé la constitución en el plazo de tres meses, de un grupo para llevar a cabo los trabajos y estudios preparatorios para la elaboración de un nuevo Estatuto de los Trabajadores.

Además de lo anterior, el Proyecto de LPGE incluye la regulación sobre las pensiones públicas y la cotización a la Seguridad Social. A estos efectos, la base de cotización mensual máxima para el año 2019 está establecida por el Real Decreto-Ley 28/2018 (Legal flash) en 4.070,10 euros.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2019 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en él no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.