

16 de gener de 2019

Alerta Informativa

Departament Fiscal

Modificacions tributàries previstes en el Projecte de Llei de Pressupostos Generals de l'Estat per al 2019

El passat 14 de gener, el Govern central va presentar al Congrés dels Diputats el Projecte de Llei de Pressupostos Generals de l'Estat per al 2019. Aquest projecte de llei conté importants modificacions tributàries que considerem que poden ser d'interès. A continuació presentem un resum general de les principals modificacions i al fitxer annex podran trobar una versió comparada del text legal vigent i del que resulta del Projecte de Llei.

I. Impost sobre Societats (en endavant, "IS")

Pel que fa a l'IS, el Projecte de Llei de Pressupostos Generals de l'Estat (en endavant "**el Projecte PGE 2019**") inclou les modificacions següents, que seran aplicables als contribuents que iniciïn període impositiu a partir de l'1 de gener de 2019 i sempre que el període impositiu no hagi conclòs abans de l'entrada en vigor del Projecte PGE 2019:

- **Quota líquida mínima de tipus general.** Una de les principals novetats de l'IS rau en l'establiment d'una limitació a les deduccions i bonificacions aplicables sobre la quota íntegra. D'aquesta manera, s'estableix que els contribuents amb un import net de la xifra de negocis d'almenys 20 milions d'euros, o bé que tributin en el Règim de Tributació Consolidada, no podran aplicar deduccions per un import superior al 10% o el 8% de la base imposable (quan el tipus aplicable sigui, respectivament, el 25% o el 23%).

Conforme a aquesta limitació, la quota que resulti d'aplicar aquestes deduccions i bonificacions no pot ser inferior al 15% de la base imposable positiva.

En el supòsit que, com a conseqüència de l'aplicació d'aquesta limitació, no es poguessin aplicar les bonificacions o deduccions generades, els saldos pendents s'aplicaran en els períodes impositius següents d'acord amb les regles pròpies de cadascuna.

Els contribuents amb una base imposable de l'exercici que resulti negativa o de valor zero no es veuran afectats per aquesta regla.

- **Quota líquida mínima de supòsits especials:**
 - Per a les entitats de crèdit, el tipus de gravamen de les quals és del 30%, la limitació de les deduccions i bonificacions passa a ser del 12% (quota mínima del 18%).

- Les entitats de nova creació que tributen al 15% no podran aplicar deduccions o bonificacions per sobre del 5% de la quota íntegra (quota mínima del 10%).
- Les cooperatives no podran reduir la seva quota íntegra per sobre del 40% d'aquesta.
- Les entitats que realitzen activitats a la zona ZEC de les Canàries i, per això, tributen al 4% sobre aquestes rendes, no es veuen afectades per aquestes limitacions.
- Tampoc no es veuen afectades per la regla de la quota líquida mínima les entitats següents:
 - Entitats a les quals sigui d'aplicació el règim fiscal establert a la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge i que tributin al 10%.
 - Les entitats següents previstes a la Llei 35/2003, de 4 de novembre, d'Institucions d'Inversió Col·lectiva quan tributin al tipus de l'1%:
 - Societats d'inversió de capital variable.
 - Fons d'inversió de caràcter financer.
 - Societats d'inversió immobiliària.
 - Fons d'inversió immobiliària.
 - Els fons de regulació del mercat hipotecari, establerts a l'article 25 de la Llei 2/1981, de 25 de març, de regulació del mercat hipotecari que tributen en l'IS a l'1%.
 - Els fons de pensions regulats en el text refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensions, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2002, de 29 de novembre, i que tenen un tipus de gravamen en l'IS del 0%.

• Limitació al 95% de beneficis per dividends i plusvàlues de participacions

Correcció de la doble imposició per dividends i plusvàlues

Com se sap, els articles 21 i 22 de la Llei vigent contemplen, amb determinats requisits, l'exempció del 100% dels dividends, beneficis obtinguts a través d'Establiments Permanents (en endavant, "EP") i plusvàlues per transmissió de participacions en filials espanyoles i estrangeres. El Projecte PGE 2019 redueix aquesta exempció que passa a ser del 95% del dividend, benefici o plusvàlua que obtingui el contribuent. El 5% de la renda que no es considera exempta – i, per tant, tributa –, intenta compensar les possibles despeses de gestió suportades pel contribuent i que previsiblement hauran resultat fiscalment deduïbles.

De manera semblant es modifiquen els articles 31 i 32 relatius a la deducció per doble imposició internacional per impostos suportats a l'estranger, per dividends i participacions en beneficis. De manera similar a quan s'aplica el mètode d'exempció, es limita la deducció a la menor de dues quantitats: l'impost satisfet a l'estranger o el 95% de l'impost que correspondria pagar a Espanya.

Agrupacions d'Interès Econòmic (en endavant, "AIE")

Pel que fa a les AIE, s'introdueixen sengles modificacions per adaptar igualment el seu règim fiscal de transparència a la reducció esmentada al 95%. D'aquesta manera, l'exoneració de tributació dels dividends que reparteix l'AIE es limita al 95% d'aquests. D'igual manera, a l'hora de determinar l'anomenat cost de titularitat dels socis, el cost d'adquisició s'incrementarà en el 95% dels beneficis que, sense distribució efectiva, s'hagin imputat als socis.

En el Règim de Consolidació Fiscal, s'estableix que no seran objecte d'eliminació els dividends i les plusvàlues derivats de filials a les quals resulti d'aplicació l'exempció prevista a l'article 21 de la Llei de l'IS.

El Projecte PGE 2019 no aclareix si, en el supòsit que no resulti d'aplicació l'exempció de l'article 21, les rendes afectades haurien de ser objecte d'eliminació.

En el Règim Especial de Fusions s'estableix que, en relació amb les rendes derivades de les fusions verticals (en les quals l'absorbent participa en almenys un 5% en l'absorbida), l'exempció de l'absorbent es limitaria al 95% de l'import de la renda.

En aquelles operacions de fusions verticals que podien beneficiar-se de l'amortització del fons de comerç de fusió (DTa 27a de la Llei de l'IS) per haver-se adquirit la participació abans de l'any 2015, l'import del fons de comerç fiscalment amortitzable que es posi de manifest amb posterioritat al Projecte de PGE 2019 es reduirà al 95% de la diferència positiva de fusió.

En el Règim de Transparència Fiscal Internacional, en virtut del qual determinats beneficis obtinguts a través de filials no residents han de ser objecte d'imputació (transparència) als accionistes residents, s'estableix que la distribució posterior de beneficis que ja haguessin tributat en virtut de la seva imputació, no tributaran pel 95% dels beneficis. D'igual manera, en el supòsit de transmissió de la participació en la societat "transparent", el cost fiscal d'adquisició es determinarà prenent en consideració el 95% dels beneficis imputats i que no hagin estat objecte de distribució.

Deducció per Doble Imposició Interna (DTa 23a) per la qual l'import de la Deducció per Doble Imposició que resulti procedent per haver-se integrat en la base imposable de l'IS en algun dels transmissors de la participació, es redueix al 95% de l'import actualment vigent.

Règim de Transparència vigent en el passat, per tal de determinar el cost fiscal de titularitat de les participacions en "societats transparents" conforme a la Llei 43/1995, de 27 de desembre, es considerarà, a més de l'import pagat per la participació, el 95% dels beneficis que –sense haver estat objecte de distribució– hagin tributat per haver-se transparentat al soci contribuent de l'IS.

- **Tipus de gravamen del 23%** per a entitats amb menys d'1 milió d'euros d'import net de la xifra de negocis. A aquests efectes, s'ha de tenir en consideració l'import net de la xifra de negoci, tant del grup mercantil com de les empreses controlades per un conjunt de persones unides per vincles de parentiu.

S'exclouen de l'aplicació del tipus reduït del 23% aquelles entitats que tinguin la consideració d'entitats patrimonials (article 5.2 de la Llei de l'IS).

Per tal de corregir l'efecte de la reducció del tipus de gravamen, les deduccions establertes per compensar les limitacions a l'amortització en els períodes impositius 2013 i 2014 s'incrementen, per als contribuents que passin a tributar al 23%, del 2% al 7%.

D'igual manera, els contribuents que es van acollir a l'actualització de balanços prevista a la Llei 16/2012 i que passin a tributar al 23%, veuran incrementada la deducció, que fins a la data era del 2%, al 7%.

- **Tipus dels pagaments fraccionats:** El Projecte PGE 2019 modifica els tipus dels pagaments fraccionats, que passen, en el cas d'entitats amb una xifra de negocis superior a 6 milions d'euros però inferior a 10 milions d'euros, dels cinc setens (5/7, és a dir, entorn d'un 71,5%) del tipus impositiu, arrodonint **per defecte**, als dinou vintens (19/20, és a dir, un 95%), arrodonint **per excés**, del tipus de gravamen. A més, es modifica també l'import del pagament fraccionat mínim.

D'acord amb això, els tipus aplicables seran els següents:

REGULACIÓ VIGENT

Tipus de l'impost

		25%	30%	
	% sobre tipus	General	Entitats de Crèdit i Hidrocarburs	Base per a l'aplicació del tipus del pagament fraccionat
Menys de 6 MM	N/A	18%	18%	Sobre quota íntegra minorada en retencions i pagaments fraccionats
Entre 6 MM i 10 MM	5/7 per defecte	17%	21%	Sobre base imposable del període
Més de 10 MM	19/20 per excés	24%	29%	Sobre base imposable del període
Pagament a compte mínim		23%	25%	R.C. menys pagaments fraccionats anteriors

REGULACIÓ PROJECTE PGE 2019

Tipus de l'impost

		25%	30%	
	% sobre tipus	General	Entitats de Crèdit i Hidrocarburs	Base per a l'aplicació del tipus del pagament fraccionat
Menys de 6 MM	N/A	18%	18%	Sobre quota íntegra minorada en retencions i pagaments fraccionats
Entre 6 MM i 10 MM	19/20 per excés	24%	29%	Sobre base imposable del període
Més de 10 MM	19/20 per excés	24%	29%	Sobre base imposable del període
Pagament a compte mínim (+ 10 MM)		24%	29%	R.C. menys pagaments fraccionats anteriors

- **Institucions d'Inversió Col·lectiva** el Projecte PGE 2019 estableix la possibilitat que, en relació amb les Societats d'Inversió de Capital Variable (SICAV), l'Administració tributària comprovi que es compleixen els requisits relatius al nombre mínim d'accionistes. L'Administració tributària comunicarà a la CNMV els possibles incompliments que detecti i la CNMV, per la seva banda, restarà obligada a comunicar a la Inspecció d'Hisenda les revocacions i suspensions que acordi en l'exercici de les seves competències.

II. Impost sobre el Valor Afegit (en endavant, “IVA”)

El Projecte PGE 2019 estableix modificacions en l'àmbit d'aplicació dels **tipus impositius**, incloent-hi, com a novetat, els serveis d'assistència veterinària al tipus del 10%; s'inclou ara entre els llibres, diaris i revistes gravats al tipus del 4%, aquells que es difonen per via electrònica, sempre que el seu contingut no sigui íntegrament o predominantment de vídeo o música audible; així mateix, es redueix el tipus de determinats articles d'higiene femenina del 10% al 4%.

Pel que fa a les **obligacions formals**, es modifica el termini de presentació de la declaració (tant individual com agregada en cas de grup d'IVA) corresponent al mes de novembre que, com a excepció, s'haurà de presentar no més tard del dia 20 de desembre, en comptes del 30.

III. Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (en endavant, “IRPF”)

S'han establert diferents modificacions respecte a l'IRPF que entraran en vigor l'endemà de la publicació al BOE del Projecte PGE 2019:

- **S'afegeixen dos trams addicionals a l'escala general de l'IRPF, tipus estatal.** Aquests trams es refereixen als supòsits en què la base liquidable general ultrapassi els 130.000 euros o els 300.000 euros. Els tipus aplicables a cadascun dels trams són 24,50% i 26,50% respectivament:

Base liquidable general – Fins a euros	Resta base liquidable – Fins a euros	Tipus aplicable escala estatal VIGENT – Percentatge	NOU Tipus aplicable escala estatal – Percentatge
0	12.450,00	9,5	9,5
12.450,00	7.750,00	12	12
20.200,00	15.000,00	15	15
35.200,00	24.800,00	18,5	18,5
60.000,00	70.000,00	22,5	22,5
130.000,00	170.000,00	22,5	24,5
300.000,00	En endavant	22,5	26,5

D'acord amb això, els tipus marginals de l'escala general segons els tipus autonòmics vigents, serien els següents:

Comunitat Autònoma	NOU Tipus general	Tipus general vigent
Andalusia	52,0%	48,0%
Astúries	52,0%	48,0%
C. Valenciana	52,0%	48,0%
Cantàbria	52,0%	48,0%
Catalunya	52,0%	48,0%
La Rioja	52,0%	48,0%
Aragó	51,5%	47,5%
Balears	51,5%	47,5%
Extremadura	51,5%	47,5%
Canàries	50,5%	46,5%
Múrcia	50,0%	46,0%
Castella-La Manxa	49,0%	45,0%
Galícia	49,0%	45,0%
Ceuta i Melilla	49,0%	45,0%
Castella i Lleó	48,0%	44,0%
Madrid	47,5%	43,5%

- **S'incrementa el tipus impositiu de la base imposable de l'estalvi** per al cas que l'import d'aquesta base **ultrapassi els 140.000 euros**, i s'inclou un nou tram quan la base imposable de l'estalvi ultrapassi aquest import i un tipus impositiu aplicable del 27% sobre l'excés.

Base liquidable de l'estalvi – Fins a euros	Resta base liquidable – Fins a euros	Tipus aplicable VIGENT – Percentatge	NOU Tipus aplicable – Percentatge
0	6.000,00	19	19
6.000,00	44.000,00	21	21
50.000,00	90.000,00	23	23
140.000,00	En endavant	23	27

- **S'inclouen dos trams addicionals a l'escala de retencions i ingressos a compte aplicable als perceptors de rendes del treball.** Aquests trams es refereixen als supòsits en què la base de retenció ultrapassi els 130.000 euros o els 300.000 euros. Els tipus aplicables a cadascun dels trams són 47% i 49% respectivament:

Base retencions treball – Fins euros	Resta base retencions – Fins euros	Tipus aplicable VIGENT – Percentatge	NOU Tipus aplicable – Percentatge
0	12.450,00	19	19
12.450,00	7.750,00	24	24
20.200,00	15.000,00	30	30
35.200,00	24.800,00	37	37
60.000,00	70.000,00	45	45
130.000,00	170.000,00	45	47
300.000,00	En endavant	45	49

- En relació amb els **treballadors desplaçats a territori espanyol**:

- i) **S'incrementa el tipus impositiu** de les rendes percebudes per treballadors desplaçats a territori espanyol **superiors a 600.000 euros**, que passen a tributar al **49%**:

Base liquidable – Fins euros	Tipus aplicable VIGENT – Percentatge	NOU Tipus aplicable – Percentatge
Fins a 600.000 euros	24	24
Des de 600.000,01 euros en endavant	45	49

- ii) En línia amb l'augment del tipus de la base de l'estalvi, **s'incrementa el tipus impositiu** d'aquest tipus de rendes percebudes pels impatriats per al cas que l'import de l'esmentada base ultrapassi els 140.000 euros:

Base liquidable de l'estalvi – Fins a euros	Resta base liquidable – Fins a euros	Tipus aplicable VIGENT – Percentatge	NOU Tipus aplicable – Percentatge
0	6.000,00	19	19
6.000,00	44.000,00	21	21
50.000,00	90.000,00	23	23
140.000,00	En endavant	23	27

- iii) **S'incrementa el tipus de retenció** dels rendiments del treball, quan aquests ultrapassin **600.000 euros al 49%** (abans 45%)

IV. Impost sobre el Patrimoni (en endavant, “IP”)

El Projecte PGE 2019 estableix l'augment del tipus aplicable a l'últim tram de l'escala de gravamen de l'IP. D'acord amb aquesta modificació, el tipus aplicable a la base liquidable de l'IP que ultrapassi els 10.695.996,06 euros passarà del 2,5% al 3,5%.

D'altra banda, es deroga definitivament, amb efectes el 2020, la bonificació general del 100% de la quota íntegra de l'IP, la no aplicació de la qual es va prorrogar temporalment per al 2019 el desembre del 2018.

V. Impost sobre la Renda de No Residents (en endavant, “IRNR”)

El Projecte PGE 2019 estableix dues modificacions respecte al Reial Decret Legislatiu 5/2004. Aquestes modificacions tindrien efectes per als períodes impositius que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2019 i sempre que el període impositiu no hagi conclòs abans de l'entrada en vigor del Projecte PGE 2019.

Les modificacions tenen per objectiu l'establiment d'una limitació a les deduccions i bonificacions aplicables sobre la quota íntegra de l'IRNR per part dels EP. Les modificacions esmentades consisteixen a:

- **Establir, a efectes de l'IRNR, la limitació a l'aplicació de les deduccions i bonificacions regulada en el nou article 30 bis de la Llei 27/2014:** Conforme a aquesta limitació, la quota líquida derivada de rendes imputables als EP no podrà ser inferior al 15% de la base imposable positiva. Aquesta limitació en l'aplicació de deduccions i bonificacions només serà d'aplicació a aquells EP que compleixin qualsevol dels dos requisits següents:
 - i) L'import net de la xifra de negocis sigui almenys de 20 milions d'euros durant els 12 mesos anteriors a la data en què s'iniciï el període impositiu;
 - ii) Que tributin en el règim de consolidació fiscal, amb independència del seu import net de la xifra de negocis.
- **Incloure una distinció entre la quota íntegra i quota líquida a l'article 19 del Reial Decret Legislatiu 5/2004, que regula el deute tributari derivat de rendes imputables als EP:** Per tal d'introduir la limitació de l'aplicació de les deduccions i bonificacions de l'IS sobre la quota íntegra de l'IRNR, s'inclou en l'article esmentat una distinció entre la quota íntegra i la quota líquida. A la redacció original de l'article 19 només es reflectia el concepte de quota íntegra.

A més, a la nova redacció es determina quins conceptes són deduïbles respecte de la quota íntegra i la quota líquida. En concret, s'hi especifica que a la quota íntegra només li seran d'aplicació les deduccions i bonificacions establertes a la Llei de l'IS, sense que el resultat pugui ser negatiu. D'altra banda, només seran deduïbles de la quota líquida les retencions, els ingressos a compte i els pagaments fraccionats satisfets.

VI. Impost sobre Activitats Econòmiques

En el Títol VI relatiu a les normes tributàries del Projecte PGE 2019 es proposen un seguit de modificacions en l'agrupació 15 de la secció primera de les tarifes aprovades pel Reial Decret Legislatiu 1175/1990. En concret, es proposen les modificacions següents:

- Es modifica el títol de l'Agrupació 15 a “Producció, transport, distribució i comercialització d'energia elèctrica, gas, vapor i aigua calenta”.
- Es modifiquen els títols dels grups 151 i 152, i s'inclou en tots dos casos el terme “comercialització”.
- Es creen els epígrafs 151.6 (Comercialització d'energia elèctrica) i 152.2 (Comercialització de gas).
- La quota de l'epígraf 152.1 passa a determinar-se, exclusivament, conforme a Kw.

VII. Impuestos especiales

El Projecte PGE 2019 conté certes modificacions respecte a l'Impost sobre Hidrocarburs i l'Impost Especial sobre l'Electricitat:

- **Impost sobre Hidrocarburs:** S'augmenten els tipus impositius dels gasolis per a ús general i del biodièsel. D'altra banda, es modifica el tipus estatal de la devolució parcial de l'Impost sobre Hidrocarburs per al gasoli utilitzat per certs professionals.
- **Impost Especial sobre l'Electricitat:** S'inclou una nova exempció relativa a l'electricitat consumida en embarcacions que hagi estat generada a bord d'aquestes.

Esperem que aquesta informació us resulti d'utilitat i us recordem que a Roca Junyent estem a la vostra disposició per ampliar o aclarir qualsevol qüestió que sigui del vostre interès.

Atentament,

Departament Fiscal de Roca Junyent

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