I. EL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA EL AÑO 2021. CUESTIONES GENERALES

I.1. REFERENCIA LEGAL A LA OBLIGACIÓN DE ELABORAR EL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES

El Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF) tiene como principal objetivo cuantificar los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado y así dar cumplimiento al mandato recogido en el artículo 134.2 "in fine" de la Constitución Española. En igual sentido se pronuncia el artículo 33.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE de 27 de noviembre).

Si bien el PBF se elabora en España desde 1979, fue en 1996 cuando, a través de la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (BOE de 31 de diciembre), se estableció la obligación de incorporar a la documentación que acompaña a los Presupuestos Generales de Estado (PGE) una memoria explicativa de la cuantificación de los beneficios fiscales. Asimismo, la citada Ley 47/2003, en su artículo 37.2, establece también que, entre la documentación complementaria que ha de acompañar anualmente al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado (PLPGE), en su remisión a las Cortes Generales, se incluirá una memoria de los beneficios fiscales. Aunque las citadas disposiciones no especifican el contenido concreto de dicha memoria, esta se ha ido definiendo con el transcurso de los años a través de la elaboración de los diversos PBF.

Así, el contenido de esta Memoria de Beneficios Fiscales (MBF) abarca básicamente las siguientes cuestiones:

- La delimitación del concepto de beneficio fiscal.
- El examen de los cambios normativos recientes que pudieran afectar al PBF y, cuando se dispone de información suficiente, el procedimiento para evaluarlos cuantitativamente.
- La descripción de las hipótesis de trabajo, las fuentes estadísticas utilizadas y las metodologías de cuantificación del PBF.

- La clasificación de los beneficios fiscales por tributos y por políticas de gasto.
- Las innovaciones incorporadas en este PBF en comparación con el contenido del inmediatamente anterior.

I.2. DEFINICIONES Y CRITERIOS BÁSICOS PARA LA DELIMITACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES

El PBF puede definirse como la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá a lo largo del año, como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social.

El PBF que se explica en esta MBF tiene por ámbito el territorio de régimen fiscal común (TRFC) y se refiere exclusivamente a los beneficios fiscales del Estado. Por consiguiente, las cifras que se reflejan en él constituyen previsiones en términos netos de los pertinentes descuentos que miden los efectos de las cesiones de los diversos tributos a las Administraciones territoriales (AATT), en virtud de lo preceptuado en el vigente sistema de financiación autonómica y en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo), en adelante TRLRHL.

La primera de las etapas que se han de abordar para la elaboración del PBF está constituida por la selección, con criterios objetivos, del conjunto de conceptos y parámetros de los tributos que originan beneficios fiscales para los contribuyentes y que, por tanto, y desde la perspectiva contraria, merman la capacidad recaudatoria del Estado. Dichos elementos se concretan en exenciones, reducciones en las rentas, reducciones en las bases imponibles, tipos impositivos reducidos, bonificaciones, deducciones en las cuotas íntegras, líquidas o diferenciales, y devoluciones de los diversos tributos.

De las deliberaciones surgidas en el proceso de elaboración de los distintos PBF y del estudio de la doctrina en este campo, se deduce que los rasgos o condiciones que un determinado concepto o parámetro tributario debe poseer para que se considere que genera un beneficio fiscal son los que se resumen seguidamente:

- a) Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.

- b) Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.
- c) Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.
- d) No presentarse compensación alguna del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.
- e) No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.
- f) No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Se conviene la exclusión del PBF de los conceptos que afectan exclusivamente a los pagos a cuenta que se realizan en determinados impuestos, de los aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas tributarias, de las compensaciones de bases imponibles de signo negativo resultantes en las liquidaciones de períodos impositivos anteriores y de aquellos que se traducen en importes negativos u ocasionan un incremento recaudatorio.

Para el cómputo de los beneficios fiscales se adopta el método de la “pérdida de ingresos”, definida como el importe en el cual los ingresos fiscales del Estado se reducen a causa exclusivamente de la existencia de una disposición particular que establece el incentivo del que se trate. Su valoración se efectúa de acuerdo con el “criterio de caja” o momento en que se produce la merma de ingresos.

Por supuesto, la incorporación de un beneficio fiscal al PBF está supeditada a la disponibilidad de alguna fuente fiscal o económica que permita llevar a cabo su estimación.

I.3. CAMBIOS NORMATIVOS QUE AFECTAN AL PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA EL AÑO 2021

A. INTRODUCCIÓN

Normalmente, el PBF, así como el Presupuesto de Ingresos, se cuantifica durante el año anterior a aquel al que se refiere, ya que el Gobierno debe presentar el PLPGE ante el Congreso de los Diputados al menos tres meses antes de la expiración de los presupuestos del año precedente (artículo 134.3 de la Constitución Española).

Cabe señalar que, al no existir una Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) para 2020 y ni tan siquiera haber sido aprobado por el Gobierno el Proyecto de dicha Ley, las modificaciones normativas que se recogen en este apartado son aquellas aprobadas desde la elaboración de la MBF que acompañó al PBF 2019, en enero del pasado año.

Lógicamente, las modificaciones en la normativa tributaria que, eventualmente, se pudieran introducir a través de la LPGE para el año 2021 en su tramitación parlamentaria, mediante las correspondientes enmiendas en el Congreso o en el Senado, o en cualquier otra norma que, en su caso, se apruebe con posterioridad a la elaboración de esta MBF, no pueden tener un reflejo en las cuantificaciones de los diversos incentivos que componen el PBF.

Como se ha explicado, el criterio de valoración de los beneficios fiscales que se sigue en el PBF es el de caja, por coherencia con el que se utiliza en las cuentas de los PGE. Ello se traduce en que para los impuestos directos que se liquidan anualmente, circunstancia que concurre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) correspondiente a las entidades con establecimiento permanente en España, el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Sociedades (IS), haya un desfase de un año entre la referencia temporal del PBF y el ejercicio en el que se obtienen las rentas o los beneficios, y se efectúa la valoración de los bienes y derechos que conforman el patrimonio de los contribuyentes, si bien hay dos excepciones a esta regla general en las cuales no se produce tal desfase, ambas relativas a beneficios fiscales en el ámbito del IRPF: los derivados de la reducción de los rendimientos del trabajo que aplican los no declarantes del impuesto en las retenciones sobre dichos rendimientos y los asociados a las deducciones en la cuota diferencial por los pagos anticipados que se realizan mensualmente. Para los restantes impuestos directos y aquellos de naturaleza indirecta, dicho

desfase no existe o es de amplitud mínima, al liquidarse con periodicidad mensual o trimestral, según el caso, de manera que prácticamente hay una coincidencia entre el año de referencia del PBF y el ejercicio en el que se produce el consumo o se realizan las operaciones gravadas con cada tributo.

Esa razón de desfase de un año entre la entrada en vigor y el momento en que una medida que atañe a los impuestos directos con liquidación anual puede tener algún reflejo en el PBF es aplicable también a los cambios normativos aprobados desde la redacción de la MBF de 2019 y cuyos efectos se produjeron a partir de los periodos impositivos 2019 o 2020, afectando, por consiguiente, a la estimación de los beneficios fiscales para 2020 y a los PBF de los años 2021 y posteriores. Dichos cambios normativos se introdujeron, fundamentalmente, a través de las siguientes disposiciones legales:

- Real Decreto-ley 15/2019, de 8 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes para la organización en España de la XXV Conferencia de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (BOE de 11 de noviembre).
- Real Decreto-ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social (BOE de 28 de diciembre).
- Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril).
- Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE de 6 de mayo).
- Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo, por el que se establece el ingreso mínimo vital (BOE de 1 de junio).
- Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica (BOE de 24 de junio).

- Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del COVID-19 en los ámbitos de transportes y vivienda (BOE de 8 de julio).
- Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia (BOE de 23 de septiembre).
- Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre).

Además, el PLPGE 2021 recoge una serie de medidas que afectan, ya sea de manera directa o indirecta, a la cuantificación de algunos beneficios fiscales en el IRPF, el IP, el IRNR, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Hidrocarburos (IH), el Impuesto sobre las Primas de Seguros (IPS) y en determinadas tasas, algunas de las cuales han sido tenidas en cuenta en las estimaciones que se han llevado a cabo para obtener las cifras que se incorporan en este presupuesto, mientras que otras afectarán al PBF 2022 o posteriores.

Por otro lado, cabe señalar la reciente creación de dos nuevos impuestos indirectos, regulados en la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE de 16 de octubre), y en la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (BOE de 16 de octubre), que entrarán en vigor a partir del 16 de enero de 2021. Dada la proximidad de la expiración del plazo para finalizar esta MBF, el análisis de la regulación de ambas figuras tributarias, de cara a identificar conceptos que pudieran generar beneficios fiscales, se pospone hasta la elaboración del PBF 2022.

Por coherencia con el criterio seguido en la elaboración de los PGE 2021, este PBF refleja los beneficios fiscales computables para el Estado y de forma neta tras descontar las partes atribuibles a las Comunidades Autónomas (CCAA) y a las entidades locales (EELL), por las cesiones parciales del IRPF, del IVA y de los Impuestos Especiales (IIEE), de acuerdo con la normativa vigente en materia de financiación autonómica, recogida en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre), norma esta que desarrolla lo

dispuesto en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 1 de octubre). En la citada Ley 22/2009 se establece que las fracciones de los rendimientos de dichos tributos que se ceden a las CCAA son del 50 por ciento en el IRPF y en el IVA y del 58 por ciento en los IIEE.

B. MODIFICACIONES NORMATIVAS

Tal y como se ha indicado en la letra A anterior, desde la elaboración del PBF para 2019 se han introducido cambios normativos que afectan a las principales figuras de ámbito estatal que configuran nuestro sistema tributario y se refieren a conceptos que se considera que constituyen beneficios fiscales o inciden de una manera indirecta en las estimaciones que se realizan en el PBF, a lo que hay que añadir las modificaciones previstas en el PLPGE 2021. En este sentido, los cambios normativos más relevantes afectan a los siguientes tributos: IRPF, IP, IS, IRNR, IVA, IH, IPS y algunas tasas.

A continuación, se relacionan y describen con detalle los cambios normativos que se han producido, o está previsto que se introduzcan con la aprobación del PLPGE 2021, en conceptos que se consideran generadores de beneficios fiscales, pudiendo afectar de manera directa o indirecta, según el caso, a la estimación de los beneficios fiscales para 2020, al PBF 2021 o a los siguientes PBF, agrupándose los mismos por tributos.

a. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

a.1. Exenciones

- Prestaciones familiares no contributivas de la Seguridad Social

Con efectos desde el 1 de junio de 2020, el apartado cinco de la disposición final cuarta del Real Decreto-ley 20/2020 modificó los artículos 351, 352 y 353 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), excluyendo del listado de prestaciones familiares no contributivas de la Seguridad Social la asignación económica por hijo o menor a cargo sin discapacidad o con discapacidad inferior al 33 por ciento, al quedar integrada esta prestación en el ingreso mínimo vital.

Las citadas prestaciones familiares están exentas del IRPF en virtud de lo dispuesto en la letra h) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en lo sucesivo, LIRPF. El beneficio fiscal derivado de dicha exención se cuantifica en el PBF, por lo que esta medida afecta al PBF 2021.

a.2. Determinación de la renta gravable

- Límites para la aplicación del método de estimación objetiva para determinar los rendimientos de actividades económicas

Con efectos desde 1 de enero de 2020, el artículo 2 del Real Decreto-ley 18/2019 modificó la redacción de la disposición transitoria trigésimo segunda de la LIRPF, con el fin de prorrogar para el periodo impositivo 2020 los límites establecidos de forma transitoria para los ejercicios 2016 a 2019 para la aplicación del método de estimación objetiva a las actividades económicas incluidas en el ámbito de aplicación del método.

Esta modificación tiene un efecto indirecto en el PBF 2021, ya que afecta a la cuantificación de los beneficios fiscales aplicables por los contribuyentes que determinan el rendimiento de sus actividades económicas por el método de estimación objetiva.

En el PLPGE 2021 se recoge una nueva prórroga de dichos límites para el ejercicio 2021, que afectará de forma indirecta a los beneficios fiscales que se cuantifiquen en el PBF 2022.

- Reducción general de los rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva en 2020

Al igual que sucediera para los ejercicios comprendidos en el periodo 2009-2019, ambos inclusive, la disposición adicional primera de la Orden HAC/1164/2019

estableció para el ejercicio 2020 una reducción general del 5 por ciento aplicable sobre los rendimientos netos de las actividades económicas que se determinen mediante el método de estimación objetiva.

Dicha reducción constituye un beneficio fiscal y su estimación se viene incluyendo en el PBF desde el referido al año 2012. Por lo tanto, la evaluación de esta medida también se incluye en este PBF.

- Reducción de los rendimientos de determinadas actividades económicas en estimación objetiva desarrolladas en Lorca para 2020

Como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, y de forma análoga a la medida aprobada para los ejercicios 2011 a 2019, ambos inclusive, el apartado 1 de la disposición adicional cuarta de la Orden HAC/1164/2019 establece para el ejercicio 2020 una reducción del 20 por ciento para determinar el rendimiento neto de módulos de las actividades económicas distintas de las agrarias que se desarrollen en dicho término municipal, reducción que se aplica sobre el rendimiento neto resultante una vez descontada la reducción general del 5 por ciento prevista para esos años, a la que se ha aludido.

Dicha reducción está calificada como beneficio fiscal, por lo que su prórroga para 2020 supone que su estimación también se incluirá en el PBF 2021, tal y como viene ocurriendo desde el presupuesto del año 2016, primero de su cuantificación.

a.3. Reducciones en la base imponible

- Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

Con efectos desde 1 de enero de 2021, el PLPGE 2021 disminuye los límites absolutos máximos aplicables a la reducción en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, regulados en los apartados 5 y 7 del artículo 51, en el apartado 1 del artículo 52, así como en la disposición adicional decimosexta de la LIRPF. En concreto, se recorta de 8.000 a 2.000 euros anuales el límite establecido con carácter general, si bien se prevé

que dicho tope pueda incrementarse hasta en 8.000 euros anuales si se trata de contribuciones empresariales, y de 2.500 a 1.000 euros anuales el fijado para las aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente.

Esta medida conlleva una disminución de la cuantía del beneficio fiscal asociado a la reducción en la base imponible del impuesto por los citados conceptos, si bien este efecto se recogerá en el PBF relativo al año 2022, en el que se incluirán los beneficios fiscales del IRPF correspondiente al periodo impositivo 2021.

a.4. Tarifas

- Escala de gravamen de la base liquidable general

El PLPGE 2021 modifica, con efectos desde 1 de enero de 2021, la escala de gravamen aplicable sobre la base liquidable general prevista en el artículo 63.1 de la LIRPF, incrementando en 2 puntos porcentuales el tipo marginal aplicable a las bases liquidables superiores a 300.000 euros, con lo que dicho tipo quedaría fijado en el 24,5 por ciento, frente al 22,5 por ciento vigente actualmente.

- Tipos de gravamen del ahorro

El PLPGE 2021 modifica los artículos 66 y 76 de la LIRPF con efectos a partir del 1 de enero de 2021, con el fin de incrementar los tipos de gravamen aplicables sobre la parte de la base liquidable del ahorro que supere la cuantía de 200.000 euros. Así, los tipos estatal y autonómico aplicables a las bases liquidables del ahorro superiores a dicha cantidad pasan del 11,5 al 13 por ciento para los contribuyentes residentes en España, mientras que para los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el extranjero el tipo de gravamen aplicable a partir de dicho nivel de base liquidable del ahorro se eleva del 23 al 26 por ciento.

- Escalas aplicables a los trabajadores desplazados a territorio español

Asimismo, el PLPGE 2021 modifica, con efectos desde el 1 de enero de 2021, la letra e) del artículo 93.2 de la LIRPF en la que se regulan las escalas de gravamen aplicables para la determinación de la cuota íntegra en el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. La modificación consiste en aumentar en 2 y 3 puntos porcentuales los tipos marginales máximos, de forma que el aplicable a las bases liquidables generales superiores a 600.000 euros pasa del 45 al 47 por ciento y el fijado para las bases liquidables del ahorro que superen 200.000 euros pasa del 23 al 26 por ciento.

Las modificaciones en las distintas tarifas de gravamen del IRPF inciden de forma indirecta en las cuantificaciones de los beneficios fiscales de ese impuesto, si bien los cambios descritos, al entrar en vigor en 2021, no afectan a este presupuesto sino al PBF 2022.

a.5. Deducciones en la cuota íntegra

- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

La disposición final primera del Real Decreto-ley 17/2020 modificó, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2020, la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, en los términos que se indican más adelante, en el apartado relativo a las modificaciones en el IS.

Esta modificación incide en la cuantificación de los beneficios fiscales en el IRPF, asociados a los contribuyentes que ejercen actividades económicas cuyo rendimiento neto se determina por el método de estimación directa, por lo que su efecto se recoge en este PBF.

- Deducción por donativos, donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo.

Con efectos desde 1 de enero de 2020, la disposición final segunda del Real Decreto-ley 17/2020 modificó el apartado 1 del artículo 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 (BOE de 24 de diciembre), elevando en cinco puntos porcentuales los coeficientes de la deducción por donativos, donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo, de forma que el coeficiente aplicable sobre los primeros 150 euros pasó del 75 al 80 por ciento y el fijado para el exceso de dicha cantidad del 30 al 35 por ciento, con carácter general, y del 35 al 40 por ciento si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior.

Esta medida afecta al PBF del año 2021, en el que se recogen los beneficios fiscales asociados al IRPF del ejercicio 2020.

b. Impuesto sobre el Patrimonio

- Prórroga del gravamen para 2020 y su restablecimiento definitivo a partir de la entrada en vigor de la LPGE 2021

El gravamen por el IP inicialmente fue restablecido con carácter temporal para 2011 y 2012, si bien con posterioridad se prorrogó sucesivamente desde 2013 hasta 2019.

El artículo 3 del Real Decreto-ley 18/2019 estableció que la bonificación del 100 por ciento sobre la cuota íntegra de este impuesto para los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir se aplicaría con efectos desde el 1 de enero de 2021, y, por consiguiente, su gravamen se extendió también al periodo impositivo 2020, lo que afecta al PBF 2021.

Por último, cabe señalar que el PLPGE 2021 recoge la derogación a partir del 1 de enero de 2021 del apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal (BOE de 17 de septiembre), en el que se regula la aludida bonificación del 100 por cien sobre la cuota íntegra del impuesto, por lo que desde esa fecha el gravamen del IP quedará restituido con carácter definitivo.

Se mantienen los conceptos que generan beneficios fiscales en el IP, de los cuales en el PBF 2021, como es habitual, solo se cuantifican las exenciones de determinados activos mobiliarios en manos de no residentes (Deuda Pública y Bonos Matador), al tratarse de un impuesto totalmente cedido a las CCAA, salvo por la componente correspondiente a la obligación real de contribuir (contribuyentes no residentes en territorio español) y los contribuyentes residentes en Ceuta y Melilla.

- Escala de gravamen

Con efectos desde la entrada en vigor de la ley presupuestaria, el PLPGE 2021 modifica el artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), en adelante LIP, en el que se regula la escala de gravamen del impuesto aplicable a los contribuyentes residentes en aquellas CCAA que no hubiesen aprobado una escala propia, así como a los que tributen por obligación real y a los sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal. La modificación consiste en incrementar en un punto porcentual, pasando del 2,5 al 3,5 por ciento, el tipo aplicable a las bases liquidables superiores a 10.695.996,06 euros.

Esta medida afecta de forma indirecta a las cuantificaciones de los beneficios fiscales de este impuesto que se incluyen en el PBF, si bien su incidencia se reflejará en el PBF 2022 en el que se recogerán las estimaciones correspondientes al periodo impositivo 2021.

c. Impuesto sobre Sociedades

c.1. Correcciones al resultado contable

- Libertad de amortización

Con efectos para las inversiones realizadas en el año 2020, la disposición final cuarta del Real Decreto-ley 23/2020 introdujo la disposición adicional decimosexta en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en adelante LIS, en virtud de la cual las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los inmuebles, que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción, puestos a disposición del contribuyente dentro del año 2020, pueden ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media del año 2019.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será como máximo de 500.000 euros.

Esta libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella, la cual ha de producirse antes de que finalice el año 2021.

Las entidades a las que les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión podrán optar entre aplicar este régimen de libertad de amortización o el previsto en el artículo 102 de la LIS.

Este nuevo incentivo cumple con los requisitos para ser considerado un beneficio fiscal, por lo que su efecto se recoge en este PBF.

c.2. Minoraciones en la cuota

- Deducción por investigación, desarrollo e innovación.

El artículo 7 del Real Decreto-ley 23/2020 dispone que, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción al que se refiere la letra c) del apartado 2 del artículo 35 de la LIS, se eleva del 12 al 25 por ciento para los gastos efectuados en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes.

Esta medida incide en la cuantificación del beneficio fiscal asociado a esta deducción que se recoge en el PBF 2021.

- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

La disposición final primera del Real Decreto-ley 17/2020 modificó los apartados 1 y 2 del artículo 36 de la LIS con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2020, incrementando algunos de los coeficientes y límites de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

En primer lugar, en la deducción aplicable por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, el coeficiente se incrementó del 25 al 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción y del 20 al 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe, el importe máximo de la deducción en términos absolutos pasó de 3 a 10 millones de euros, manteniéndose en 5,4 millones de euros el aplicable en Canarias, y se modificó el límite conjunto aplicable sobre el coste de producción en relación con el total de ayudas percibidas por el contribuyente para los siguientes casos y en los términos que se indican:

- Cortometrajes: el límite pasó del 50 al 85 por ciento.

- Producciones dirigidas por un nuevo realizador: el límite pasó del 70 al 80 por ciento, se amplió su ámbito subjetivo, permitiendo que se hubiesen dirigido o codirigido hasta dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, y se elevó de 1 a 1,5 millones de euros el requisito relativo al presupuesto de producción.
- Producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento y aquellas rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtulado: el límite pasó del 50 al 80 por ciento.
- Producciones realizadas exclusivamente por directoras, aquellas con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación, documentales, y obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2,5 millones de euros: el límite pasó del 50 al 75 por ciento.
- Coproducciones internacionales con países iberoamericanos: el límite pasó del 50 al 60 por ciento.

Por otra parte, en la deducción por determinados gastos realizados en territorio español con motivo de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, se pasó de un coeficiente único del 20 por ciento a uno del 30 por ciento, aplicable respecto del primer millón de base de la deducción, y otro del 25 por ciento, sobre el exceso de dicho importe, se rebajó de 1 a 0,2 millones de euros el gasto mínimo exigido cuando la deducción se aplicase por gastos de preproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales, y, por último, se elevó de 3 a 10 millones de euros el importe máximo de la deducción por cada producción realizada, manteniéndose el aplicable en Canarias en 5,4 millones de euros.

Los efectos de estas modificaciones se recogen en este PBF.

- Deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 y que no hubiesen concluido antes del 9 de julio de dicho año, el apartado tres de la disposición final sexta del Real Decreto-ley 26/2020, añadió el artículo 38 bis a la LIS para regular una nueva deducción en la cuota íntegra por determinadas inversiones realizadas por las autoridades portuarias, justificada por la exclusión de estos Organismos del régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas, como se comenta más adelante.

Esta nueva deducción permite minorar la cuota íntegra de las autoridades portuarias en determinadas inversiones y gastos que no están directamente destinados al servicio de las actividades portuarias pero que benefician al conjunto de la ciudadanía, en aquellos realizados para la construcción, sustitución o mejora de las infraestructuras de los puertos marítimos y del acceso a los mismos o para las actividades de dragado, en determinados términos y condiciones, así como en las inversiones que superen determinados umbrales establecidos por la normativa europea, siempre que se declare su compatibilidad con el mercado interior.

Esta deducción queda excluida del límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de la LIS.

Este nuevo incentivo cumple con los requisitos para ser calificado como beneficio fiscal, si bien no se recoge cuantificación alguna en el PBF 2021, al no disponerse aún de información suficiente sobre la que efectuar una estimación fiable.

c.4. Regímenes especiales

- Entidades parcialmente exentas

El apartado uno de la disposición final sexta del Real Decreto-ley 26/2020, modificó la letra f) del apartado 3 del artículo 9 de la LIS, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2020 y que no hubiesen concluido antes del 9 de julio de dicho año, con el fin de dar cumplimiento al

imperativo europeo de excluir a las autoridades portuarias del régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas, como ya se apuntó.

Las rentas exoneradas de gravamen en virtud de dicho régimen dan lugar a un beneficio fiscal cuya cuantificación se llevó a cabo por primera vez en el PBF 2018, por lo que esta medida tiene incidencia en este presupuesto.

d. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

- Rentas exentas

Con efectos a partir de la entrada en vigor de la ley presupuestaria, el PLPGE 2021 modifica el apartado 1, letra c), del artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, con el fin de que los residentes en Estados miembros del Espacio Económico Europeo (EEE) distintos de los que conforman la Unión Europea (UE) y los establecimientos permanentes de estos residentes situados en dichos Estados también tengan la posibilidad de acogerse a la exención fiscal en el IRNR de los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 25.2 de la LIRPF y de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente. En el caso de Estados que formen parte del EEE que no sean miembros de la UE, dicha exención está condicionada a la existencia de un efectivo intercambio de información tributaria.

La exención a la que se refiere el artículo 14.1.c) del TRLIRNR está calificada como beneficio fiscal, si bien hasta ahora no ha sido factible su cuantificación, por lo que la modificación descrita no afecta al PBF.

e. Impuesto sobre el Valor Añadido

e.1. Exenciones

- Bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19

En virtud de lo preceptuado en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020 y en la disposición adicional séptima del Real Decreto-ley 28/2020, se aplicará el tipo del 0 por ciento del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19 que se realicen desde el 23 de abril hasta el 31 de octubre de 2020, especificados en el Anexo del antedicho Real Decreto-ley 28/2020, cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en lo sucesivo, LIVA, documentándose en factura como operaciones exentas.

Esta medida constituye un beneficio fiscal, si bien se conviene que no incide en el PBF 2021 sino en la estimación para 2020, ya que afecta principalmente a la recaudación por IVA del año 2020, salvo por su eventual efecto en las liquidaciones correspondientes al devengo del último trimestre del año por las operaciones efectuadas durante el mes de octubre que se ingresen en el mes de enero del próximo año.

e.2. Tipos reducidos de gravamen

- Libros, periódicos y revistas digitales

Con efectos a partir del 23 de abril de 2020, la disposición final segunda del Real Decreto-ley 15/2020 modificó el número 2º del apartado dos.1 del artículo 91 de la LIVA, para aplicar el tipo reducido del 4 por ciento a los libros, periódicos y revistas editados en formato electrónico, siempre que no consistan, íntegra o predominantemente, en contenidos de vídeo o música audible. Por tanto, a partir

de la fecha indicada, dichas operaciones generan beneficios fiscales, ya que hasta entonces se gravaban al tipo general del 21 por ciento.

La incidencia de esta medida está cuantificada de forma agregada con el conjunto de operaciones gravadas con el tipo reducido del 4 por ciento, tanto en los beneficios fiscales de 2020 como en el PBF 2021.

- **Bebidas edulcoradas**

Con efectos desde la entrada en vigor de la ley presupuestaria, el PLPGE 2021 modifica el número 1º del apartado uno.1 del citado artículo 91 de la LIVA, para excluir del ámbito de aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a las bebidas que contengan edulcorantes añadidos, naturales y derivados, y/o aditivos edulcorantes, excepto las leches infantiles y las bebidas consideradas como complementos alimenticios para necesidades dietéticas especiales. De esta forma, estas bebidas pasan a tributar al tipo general del 21 por ciento y, por tanto, dejan de generar beneficios fiscales.

La incidencia de esta medida ha sido valorada para el PBF 2021, descontándose de la estimación de los beneficios fiscales que se efectúa de forma agregada para el conjunto de operaciones gravadas con el tipo reducido del 10 por ciento.

e.3. Régimen simplificado

- **Reducción de las cuotas devengadas por operaciones corrientes en Lorca durante 2020 de determinadas actividades económicas**

La disposición adicional cuarta, apartado 2, de la Orden HAC/1164/2019, a semejanza de la medida establecida en el IRPF, ya comentada, regula para el ejercicio 2020 una reducción del 20 por ciento del importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes que realicen los sujetos pasivos del IVA que desarrollen actividades económicas distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales en dicho término municipal, en caso de que estén acogidos al régimen simplificado. Cabe prever que esta reducción se prorrogará posteriormente para el año 2021.

Siguiendo el criterio adoptado para la medida equivalente en el IRPF, se considera que esta reducción constituye un beneficio fiscal, por lo que se incluye en el PBF 2021, como se ha venido haciendo desde su primera cuantificación en el PBF 2016.

- Límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Con efectos desde 1 de enero de 2021, el PLPGE 2021, en consonancia con la prórroga regulada para los límites relativos a la aplicación del método de estimación objetiva en el IRPF, modifica la redacción de la disposición transitoria decimotercera de la LIVA, con el fin de prorrogar para el periodo impositivo 2021 los límites fijados de forma transitoria para los ejercicios 2016 a 2020 para la aplicación del régimen simplificado del IVA y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Esta medida afecta de forma indirecta al PBF 2021, ya que incide en la cuantificación del beneficio fiscal asociado a la reducción a la que se refiere el punto anterior.

f. Impuesto sobre las Primas de Seguros

- Tipo de gravamen

Con efectos desde la entrada en vigor de la ley presupuestaria, el PLPGE 2021 modifica el número 1) del apartado once del artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre), en el que se regula el tipo impositivo del IPS, elevándolo del 6 al 8 por ciento.

Esta medida afecta de forma indirecta a los beneficios fiscales derivados de las exenciones aplicables a determinadas modalidades de seguros, cuya cuantificación se recoge en el PBF 2021.

g. Impuesto sobre Hidrocarburos

- Tipo impositivo general del gasóleo y del biodiesel

Con efectos desde la entrada en vigor de la ley presupuestaria, el PLPGE 2021 eleva en 38 euros por 1.000 litros los tipos de gravamen aplicables a los gasóleos para uso general y al biodiesel para uso como carburante, regulados en los epígrafes 1.3 y 1.14 de la Tarifa 1ª del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIIEE, fijándolos en ambos supuestos en 345 euros por 1.000 litros, en lugar de los 307 euros por 1.000 litros que rigen actualmente.

Esta medida afecta de forma indirecta a las cuantificaciones de algunos de los beneficios fiscales que se recogen en el PBF 2021 para el IH, derivados de las exenciones y tipos reducidos que se aplican sobre determinados gasóleos.

h. Tasas

- Actualización de los tipos de cuantía fija de las tasas estatales

Con efectos a partir de la entrada en vigor de la ley presupuestaria, el PLPGE 2021 recoge la actualización en un 1 por ciento de los tipos de cuantía fija de las tasas de la Hacienda estatal sobre el importe exigible durante el año 2020, exceptuándose aquellas que se hubiesen creado o hayan sido objeto de actualización específica por normas dictadas desde el 1 de enero de 2019.

Dicha actualización incide indirectamente en el PBF 2021, ya que afecta a las estimaciones de los beneficios fiscales en las tasas de la Jefatura Central de Tráfico, únicos que son objeto de cuantificación.

i. Otras medidas que afectan a varios tributos

i.1. Actividades prioritarias de mecenazgo

El artículo 5 del Real Decreto-ley 18/2019 dispone que, conforme a lo previsto en el artículo 22 de la Ley 49/2002, las actividades prioritarias de mecenazgo durante el año 2020 serán la enumeradas en la disposición adicional septuagésima primera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio).

Para las actividades prioritarias de mecenazgo, el incentivo fiscal consiste en el incremento de 5 puntos porcentuales en los coeficientes y límites de las deducciones por donativos, donaciones y otras aportaciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, si bien en la correspondiente a las llevadas a cabo por la Fundación Deporte Joven se establece un límite de 50.000 euros anuales para cada aportante.

Este incentivo se considera generador de beneficios fiscales y se evalúa cuantitativamente en el PBF de forma conjunta con las deducciones por donativos, donaciones y otras aportaciones. En la cuantificación que se recoge en el PBF 2021 se tiene en cuenta la lista de actividades aprobada para el año 2020.

El PLPGE 2021 recoge la lista de las actividades que se considerarán prioritarias de mecenazgo durante el año 2021, cuyos beneficios fiscales se incluirán en el PBF 2022.

i.2. Programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público

Desde la elaboración del anterior PBF, se han aprobado los beneficios fiscales correspondientes a los programas de apoyo a los siguientes 7 nuevos acontecimientos declarados de excepcional interés público, a efectos de lo previsto en el artículo 27 de la Ley 49/2002:

- a) “Vigésimo quinta sesión de la Conferencia de las Partes de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (COP25), décimo quinta sesión de la Conferencia de las Partes en Calidad de Reunión de las Partes del Protocolo

- de Kioto (COP-MOP15) y la segunda sesión de la Conferencia de las Partes como Reunión de las Partes del Acuerdo de París (CMA2) y quincuagésimo primera reunión de los Órganos Subsidiarios de la Convención, tanto del Órgano Subsidiario de Asesoramiento Científico y Tecnológico (SBSTA) como del Órgano Subsidiario de Implementación (SBI)” (artículo 1 del Real Decreto-ley 15/2019). Vigente desde el 1 de noviembre de 2019 hasta el 31 de marzo de 2020.
- b) “Plan Berlanga” (disposición adicional segunda del Real Decreto-ley 17/2020). Vigente desde el 1 de abril de 2020 hasta el 31 de marzo de 2023.
- c) “Alicante 2021. Salida Vuelta al Mundo a Vela” (disposición adicional tercera del Real Decreto-ley 17/2020). Vigente desde el 7 de mayo de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2022.
- d) “España País Invitado de Honor en la Feria del Libro de Fráncfort en 2021” (disposición adicional cuarta del Real Decreto-ley 17/2020). Vigente desde el 7 de mayo de 2020 hasta el 30 de noviembre de 2021.
- e) “Plan de Fomento de la ópera en la Calle del Teatro Real” (disposición adicional quinta del Real Decreto-ley 17/2020). Vigente desde el 1 de julio de 2020 hasta el 30 de junio de 2023.
- f) “175 Aniversario de la construcción del Gran Teatre del Liceu” (disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 17/2020). Vigente desde el 1 de diciembre de 2020 hasta el 30 de noviembre de 2023.
- g) “Gran Premio de España de Fórmula 1” (disposición adicional tercera del Real Decreto-ley 26/2020). Vigente desde el 1 de enero de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2023.

La cuantificación de los beneficios fiscales derivados de estos nuevos acontecimientos también se recoge en el PBF 2021.

Por otra parte, conviene tener en cuenta que durante parte o la totalidad del año 2020 continuaron vigentes los beneficios fiscales aprobados para los programas de apoyo

de los 32 acontecimientos que se enumeran a continuación, ordenados según el año en el que acaba su periodo de vigencia:

➤ Finalización en 2020:

- ✓ "Barcelona Mobile World Capital".
- ✓ "VIII Centenario de la Universidad de Salamanca".
- ✓ "20 Aniversario de la Reapertura del Gran Teatro del Liceo de Barcelona y el bicentenario de la creación de la "Societat d'Accionistes".
- ✓ "Plan de Fomento de la Lectura (2017-2020)".
- ✓ "Plan Decenio Milliarium Montserrat 1025-2025".
- ✓ "50 edición del Festival Internacional de Jazz de Barcelona".
- ✓ "Campeonato Mundial Junior Balonmano Masculino 2019".
- ✓ "La Transición: 40 años de Libertad de Expresión".
- ✓ "Ceuta y La Legión. 100 años de unión".
- ✓ "España, Capital del Talento Joven".
- ✓ "Conmemoración del Centenario de la Coronación de Nuestra Señora del Rocío (1919-2019)".
- ✓ "Traslado de la Imagen de Nuestra Señora del Rocío desde la Aldea al Pueblo de Almonte".
- ✓ "Enfermedades Neurodegenerativas 2020. Año Internacional de la Investigación y la Innovación".
- ✓ "XXV Aniversario de la Declaración por la UNESCO del Real Monasterio de Santa María de Guadalupe como Patrimonio de la Humanidad".

➤ Finalización en 2021:

- ✓ "Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020".
- ✓ "Campeonato Mundial Balonmano Femenino 2021".
- ✓ "Andalucía Valderrama Masters".
- ✓ "Bádminton World Tour".
- ✓ "Nuevas Metas".
- ✓ "Barcelona Equestrian Challenge (3ª edición)".
- ✓ "Universo Mujer II".

- ✓ “Logroño 2021, nuestro V Centenario”.
 - ✓ “Centenario Delibes”.
 - ✓ “VIII Centenario de la Catedral de Burgos 2021”.
 - ✓ “Deporte Inclusivo”.
 - ✓ “Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base II”.
 - ✓ “Camino Lebaniego”.
 - ✓ “Expo Dubai 2020”.
 - ✓ “AUTOMOBILE BARCELONA 2019”.
- Finalización en 2022:
- ✓ “V Centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando de Magallanes y Juan Sebastián Elcano”.
 - ✓ “Año Santo Jacobeo 2021”.
- Finalización en 2023:
- ✓ “4ª Edición de la Barcelona World Race”.

En definitiva, los beneficios fiscales que se recogen en el PBF 2021 corresponden a un total de 39 acontecimientos de excepcional interés público. Para estos acontecimientos se concedieron los máximos beneficios fiscales que se establecen en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, los cuales, en lo que se refiere al ámbito del PBF, consisten en la aplicación una deducción del 15 por ciento sobre los gastos de publicidad y propaganda que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento, siendo la base de la deducción el importe total del gasto realizado, si el contenido del soporte publicitario se refiere de forma esencial a la divulgación del acontecimiento, y el 25 por ciento del gasto, en otro caso, y en la aplicación de las deducciones reguladas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley por las donaciones y aportaciones realizadas a favor del consorcio u órgano administrativo encargado de la ejecución del acontecimiento, en idénticas condiciones que las reguladas en el artículo 22 de la Ley 49/2002 para el régimen de mecenazgo prioritario. Estos beneficios fiscales son aplicables en el IRPF, en el IS y en el IRNR.

Como en PBF anteriores, en el PBF 2021 los beneficios fiscales asociados a este tipo de acontecimientos son objeto de cuantificación en el IRPF y el IS.

Por último, cabe señalar que el PLPGE 2021 regula otros acontecimientos de excepcional interés público de nueva creación, si bien la valoración de sus beneficios fiscales se llevará a cabo en el PBF 2022 y sucesivos.

i.3. Régimen fiscal aplicable a la final de la “UEFA Women’s Champions League 2020”

La disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 28/2020 aprobó el régimen fiscal aplicable a la final de la “UEFA Women’s Champions League 2020”. De los incentivos previstos en dicho régimen se considera que constituyen beneficios fiscales los siguientes:

- a) La exención en el IS y en el IRNR de las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento por las entidades españolas o los establecimientos permanentes en España de entidades extranjeras que se constituyan por la entidad organizadora o por los equipos participantes con motivo de dicho acontecimiento, en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él.
- b) La exención en el IRNR de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente por la entidad organizadora de dicha final o los equipos participantes, generadas con motivo de su celebración y que procedan de su participación directa en la misma.
- c) La no consideración como obtenidas en España de las rentas percibidas por las personas físicas no residentes en nuestro país como remuneración por los servicios prestados a la entidad organizadora o a los equipos participantes, siempre que se hubiesen generado con motivo de la celebración de la citada final y estuviesen directamente relacionadas con su participación en aquella.
- d) La posibilidad de optar por tributar por el IRNR, en los términos previstos en el artículo 93 de la LIRPF, para las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la mencionada final.

No obstante, el efecto de estas medidas no se recoge en el PBF 2021, ya que no se dispone de información suficiente para efectuar una estimación fiable.

Para terminar este apartado debe indicarse que en los tributos no mencionados no se han producido cambios normativos recientes que, en principio, pudieran afectar de forma directa o indirecta a conceptos generadores de beneficios fiscales.

I.4. NOVEDADES EN LA ELABORACIÓN DEL PBF PARA EL AÑO 2021

Al margen de la incidencia que pueda derivarse de los cambios normativos que se han explicado en el apartado anterior, conviene señalar que el PBF 2021 experimenta alteraciones tanto en el ámbito conceptual como en el metodológico, en comparación con el inmediatamente precedente que es el referido al año 2019, de manera que se incorporan varios beneficios fiscales respecto de los cuales, aunque ya existían, ha sido factible llevar a cabo su cuantificación por primera vez para este presupuesto, junto con la valoración de un incentivo fiscal recientemente creado, y se introducen algunas mejoras en los procedimientos de cálculo, al margen, por supuesto, de la necesaria actualización de los datos que los sustentan. Asimismo, con objeto de potenciar al máximo la transparencia del PBF y dado que no llegó a presentarse el PLPGE 2020, la habitual comparación de las cifras entre dos presupuestos consecutivos se sustituye por el cotejo del PBF 2021 frente a las estimaciones actuales de los beneficios fiscales para el año 2020.

En primer lugar, al PBF 2021 se incorporan los beneficios fiscales de un tributo ya existente con anterioridad, el Impuesto sobre el Carbón (IC) que entró en funcionamiento en 2005, pero para el cual hasta ahora no había sido factible llevar a cabo su evaluación cuantitativa. El conjunto de conceptos que se consideran generadores de beneficios fiscales en ese tributo está constituido por la exención de las operaciones que constituyan una puesta a consumo de carbón cuando impliquen su empleo en reducción química, en procesos electrolíticos, metalúrgicos y mineralógicos y en cualquier otro uso que no suponga combustión, vigente desde 2005, junto con el tipo reducido que se aplica al carbón destinado a usos con fines profesionales, siempre y cuando no se utilice en procesos de cogeneración y generación directa o indirecta de energía eléctrica, vigente desde el 14 de julio de 2013. Solo ha sido factible estimar el beneficio fiscal relativo a ese tipo reducido, basándose su cálculo en los datos estadísticos fiscales que se han obtenido a partir de la explotación de la información recogida en el modelo de declaración-liquidación del IC. Esta novedad tiene un alcance limitado en el PBF 2021 desde el punto de vista numérico, dado que el importe estimado de dicho beneficio fiscal, que figura expresado en los Capítulos V y VIII de esta Memoria, no es elevado.

En segundo lugar, se amplía el conjunto de conceptos evaluados en otros tributos, al disponer para ello de información fiable sobre la que sustentar los cálculos y las metodologías adecuadas para llevar a cabo su estimación, o tratarse de un incentivo fiscal de reciente

creación. Así, se incorporan al PBF 2021 por primera vez los siguientes beneficios fiscales que ya existían con anterioridad, pero que hasta ahora no había sido factible su cuantificación, junto con uno nuevo:

- La reducción aplicable en la base imponible del IRPF sobre la parte de las ganancias patrimoniales generadas antes del 1 de enero de 2015 que se hayan obtenido por contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis y determinen sus rendimientos de actividades económicas por el método de estimación objetiva, como consecuencia de la transmisión de activos fijos intangibles cuando esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector, o cuando dichos activos se transmitan a familiares hasta el segundo grado por causas distintas a las señaladas, vigente desde la fecha antes mencionada. Esta reducción se regula en la disposición adicional séptima de la LIRPF. La estimación de este beneficio fiscal se efectúa mediante el método general de microsimulación sobre la base de datos de las declaraciones anuales del impuesto y su importe en el PBF 2021, que no es elevado, no se ofrece de manera diferenciada, sino que figura agregada con los beneficios fiscales debidos a otras reducciones de los rendimientos de actividades económicas que se determinan mediante el método de estimación objetiva.
- La deducción en el IRPF que pueden aplicar las unidades familiares compuestas por miembros residentes en España y en otros países de la UE o el EEE, vigente desde el 1 de enero de 2018, con objeto de que no resulten perjudicados respecto a las unidades familiares integradas exclusivamente por personas residentes en nuestro país que declaran en la modalidad de tributación conjunta. Esta deducción se recoge en la disposición adicional cuadragésima octava de la LIRPF. La cuantificación de este beneficio fiscal se iguala al importe de la citada deducción en las declaraciones relativas al ejercicio 2018, última referencia temporal para la que se dispone de datos estadísticos, apareciendo su magnitud diferenciada en el PBF en los Capítulos II y VIII de esta Memoria, si bien su cuantía es bastante reducida.
- El régimen fiscal especial en el IRPF aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, al cual pueden acogerse aquellas personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de tal desplazamiento,

pudiendo optar por tributar por el IRNR con arreglo a unas reglas específicas y aplicando unas escalas de gravamen distintas de las establecidas con carácter general para el IRPF, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, siempre y cuando se cumpla una serie de requisitos, entre los que cabe citar que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores al de su desplazamiento a territorio español y que este se produzca como consecuencia de determinadas circunstancias. Este régimen especial, en su configuración actual, está vigente desde el 1 de enero de 2007, si bien experimentó modificaciones relevantes en 2010 y 2015. En realidad, su origen es más antiguo, puesto que se introdujo en 2004, pero con un contenido distinto y un ámbito subjetivo menos restrictivo, por cuanto entonces incluía también a los deportistas profesionales, colectivo que en la actualidad está excluido de este régimen especial. Su regulación normativa se establece en el artículo 93 y en la disposición transitoria decimoséptima de la LIRPF. La estimación de este beneficio fiscal consta por separado en el PBF en los Capítulos II y VIII de esta Memoria y se lleva a cabo mediante un método específico de microsimulación distinto del que se usa con carácter general en este tributo, siendo su magnitud relevante y superior a los importes de los demás conceptos que se incorporan por primera vez a este PBF.

- La libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada por entidades del sector de la automoción en el IS, cuya regulación ya se ha explicado en el apartado I.3.B.c.1. La estimación de este beneficio fiscal se realiza mediante un procedimiento específico basado en datos agregados del sector de la industria del automóvil; su importe, que no es elevado, figura agregado con las cuantificaciones relativas a los restantes activos y gastos a los que se aplica la libertad de amortización y amortizaciones especiales del IS.
- La exención parcial del 50 por ciento en el IS de las rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana que tengan la condición de activos no corrientes o que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta y que hubieran sido adquiridos a título oneroso desde el 12 de mayo hasta el 31 de diciembre de 2012, vigente desde la primera de las

fechas citadas. Esta exención parcial, que se regula en la disposición adicional sexta de la LIS, da lugar a la aplicación de los correspondientes ajustes extracontables en la base imponible del IS, para los cuales se dispone de casillas específicas en las declaraciones anuales del tributo. La estimación del beneficio fiscal se efectúa mediante el método general de microsimulación sobre la base de datos de las declaraciones anuales del impuesto y su importe en el PBF 2021, sin que sea de una magnitud muy relevante, se ofrece de manera diferenciada en los Capítulos III y VIII de esta Memoria.

- La exención en el IH del gas natural que se destine a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas, vigente desde el 7 de octubre de 2018, que se establece en la letra c) del artículo 51.2 de la LIIEE. La estimación de este beneficio fiscal se realiza mediante el mismo procedimiento de los restantes conceptos del IH, esto es, a partir de los datos agregados de naturaleza fiscal que se obtienen de la información contenida en las declaraciones informativas de operaciones en fábricas y depósitos fiscales de hidrocarburos y su importe en el PBF 2021 se ofrece de manera diferenciada en el Capítulo V de esta Memoria, siendo de magnitud relevante.

En tercer lugar, en el terreno metodológico el PBF 2021 mantiene gran parte de los criterios, enfoques, fuentes de información y procedimientos de cálculo que se han utilizado durante los últimos años para la mayor parte de los tributos, con la habitual actualización de los datos en que se basan las estimaciones, la necesaria adaptación a la vigente normativa reguladora de los diversos tributos, la revisión periódica de las hipótesis asumidas y la adecuación a la coyuntura económica, aunque se mejora uno de los procedimientos utilizados en el IRPF.

Dicha mejora se introduce en el procedimiento empleado para estimar los beneficios fiscales asociados a determinadas exenciones del IRPF para las cuales se dispone de los datos incluidos en las declaraciones informativas-resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta aplicadas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta (Modelo 190). Esas exoneraciones son las motivadas por las siguientes causas: ciertas pensiones públicas por incapacidad permanente o invalidez (incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la

Seguridad Social, inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas); las prestaciones por actos de terrorismo; las ayudas percibidas por personas afectadas por el virus de inmunodeficiencia humana; las ayudas económicas para personas que hayan desarrollado la hepatitis C; las indemnizaciones por despido o cese del trabajador; las prestaciones familiares por hijo a cargo, orfandad, maternidad y paternidad; las pensiones de la Guerra Civil; las gratificaciones por participaciones en misiones internacionales de paz o humanitarias; las prestaciones por desempleo de pago único; las ayudas económicas a deportistas de alto nivel; los trabajos realizados en el extranjero; el acogimiento de discapacitados, mayores de 65 años o menores; las becas públicas y las concedidas por entidades sin fines lucrativos de educación y para la investigación; las prestaciones por entierro o sepelio; las prestaciones de sistemas de previsión social a favor de discapacitados; las prestaciones económicas públicas de dependencia; las prestaciones públicas por nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos; los rendimientos derivados de patrimonios protegidos de las personas con discapacidad; las rentas mínimas de inserción; y las ayudas a víctimas de delitos violentos.

Hasta el PBF 2019, el método utilizado partía de una simulación específica realizada con datos de las declaraciones anuales y del resumen anual de retenciones referidos al ejercicio 2002, que se complementaba con proyecciones del número de perceptores y el importe de los rendimientos exentos hasta el año correspondiente al presupuesto, basadas en la evolución de diversos indicadores. Este procedimiento no refleja la realidad actual, ya que desde 2002 el IRPF ha sido de objeto de diversas reformas, la cuantía media de cada prestación exenta ha variado ostensiblemente desde entonces y además se traducía en un tipo medio aparente de gravamen, definido como el cociente entre el importe del beneficio fiscal y el valor de la exención, que era extremadamente bajo, en torno al 2 por ciento.

Para el PBF 2021 se ha desarrollado una nueva metodología basada en la información consignada en los resúmenes anuales de retenciones para cada una de las prestaciones exentas y de las declaraciones anuales del impuesto presentadas por los perceptores de las rentas exoneradas, de manera que se ha efectuado una pseudo-microsimulación con datos de 2015, identificando a cada contribuyente con rendimientos exentos de cada clase y verificando el tipo marginal de gravamen que le correspondería en el caso hipotético de que dichos rendimientos no estuvieran exentos, en función de los datos incluidos en sus declaraciones anuales del impuesto, si fuera el caso, o, en el supuesto de que se tratara de no declarantes, se liquida el tributo igualando su base imponible con la renta exenta. Los

beneficios fiscales resultantes con este procedimiento se han proyectado hasta el ejercicio 2020 de acuerdo con la evolución del número de perceptores y del importe de cada una de las rentas exentas que muestran las estadísticas del Modelo 190. Los resultados obtenidos para el PBF 2021 ponen de manifiesto que, en el supuesto de que las rentas exentas hubieran estado gravadas, su incidencia en la cuota del impuesto se produciría a través de la aplicación de unos tipos marginales medios de gravamen estatal que oscilarían entre un mínimo del 4,8 por ciento y un máximo del 16,4 por ciento, según el caso. Evidentemente, este cambio metodológico tiene una gran trascendencia cuantitativa en el PBF 2021 y genera una ruptura en la serie histórica de estos beneficios fiscales, ocasionando en general incrementos de ellos, aunque su incidencia varía considerablemente según el supuesto del que se trate; baste para ello comparar el tipo medio aparente de gravamen que se obtenía con el anterior procedimiento con el abanico de los tipos marginales medios de gravamen que se acaba de citar, unido al hecho de que los importes de las rentas exentas son, en algunos casos, elevados. Una explicación más detallada del nuevo método se recoge en el apartado II.3.B de esta Memoria.

Por último, se modifica el criterio habitual de comparar las cifras presupuestadas con las del año anterior, ya que, como se ha indicado reiteradamente, no se llegó a presentar el PLPGE 2020, razón por la cual se decide sustituir dicho cotejo con las estimaciones que se realizan ahora sobre los beneficios fiscales para el año 2020, las cuales reflejan los efectos tanto de los cambios normativos aprobados recientemente como de la adversa coyuntura económica que se prevé para este año como consecuencia de la pandemia de la COVID-19.