

La tributación mínima en el impuesto sobre sociedades incorporada por la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 y otras modificaciones

Ignacio Ucelay Sanz

Licenciado en Derecho e Inspector de Hacienda excedente

Abogado en Baker & McKenzie

Ignacio.Ucelay@bakermckenzie.com

Extracto

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022, la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 incorpora la denominada «tributación mínima» en el impuesto sobre sociedades para las grandes empresas (empresas con importe neto de cifra de negocios de, al menos, 20 millones de euros en el periodo impositivo inmediato anterior) y para los grupos fiscales.

Esta medida supone que la cuota líquida mínima no puede ser inferior al 15 % de la base imponible, si bien puede resultar inferior como consecuencia de la aplicación de las deducciones por doble imposición.

Sí se respetan las bonificaciones en la cuota en todo caso y se excluyen las entidades que tributan a tipo reducido. También se respetan los incentivos en base imponible y en cuota propios del régimen especial de Canarias.

La tributación mínima afectará a las entidades con deducciones por incentivos y por donativos relevantes, lo que les supondrá una nueva restricción sin que se hayan ampliado los plazos de aplicación en caso de insuficiencia de cuota. Adicionalmente, no se contempla de forma expresa si están afectados los incentivos monetizables o sin límite en la cuota.

Por otro lado, la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 minorará la bonificación aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas sobre las rentas de dicha actividad del 85 % al 40 %.

Palabras clave: Ley de presupuestos generales del Estado (LPGE) para 2022; tributación mínima; impuesto sobre sociedades.

Fecha de entrada: 10-01-2022 / Fecha de aceptación: 21-01-2022

Cómo citar: Ucelay Sanz, I. (2022). La tributación mínima en el impuesto sobre sociedades incorporada por la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 y otras modificaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 467, 79-94.



The minimum taxation in corporate income tax incorporated by the General State Budget Law for 2022 and other amendments

Ignacio Ucelay Sanz

Abstract

With effect for tax periods beginning on or after January 1, 2022, the General State Budget Law for 2022 incorporates the so-called «minimum taxation» in the corporate income tax for the large companies (companies on which the net turnover is at least 20 million euros in the immediately preceding tax period), and to tax groups.

This measure means that the minimum net tax liability cannot be less than 15 % of the taxable income, although it may be lower as a result of the application of tax credits to avoid double taxation.

Tax benefits (bonificaciones), entities taxed at a reduced rate and the incentives of the special regime of the Canary Islands are excluded from the scope of the minimum taxation.

The minimum taxation will affect the entities with tax credits for incentives and donations, which will mean a new restriction for the application of such tax credits without extending the periods of application in case of insufficiency of quota. Additionally, it is not expressly contemplated whether incentives that can be monetise or those with no limit on the quota are affected.

On the other hand, the General State Budget Law for 2022 reduces the rebate applicable to entities engaged in the leasing of housing from 85 % to 40 %.

Keywords: General State Budget Law 2022; minimum taxation; corporate income tax.

Citation: Ucelay Sanz, I. (2022). La tributación mínima en el impuesto sobre sociedades incorporada por la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 y otras modificaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 79-94.



Sumario

1. Introducción
2. Cuota íntegra y cuota líquida
3. Sujetos obligados
4. Base y tipo de aplicación. Cuota íntegra ajustada
5. Pagos fraccionados
6. Regímenes especiales y potenciales preceptos de la LIS afectados
7. Inspecciones. Regularizaciones de incentivos
8. Modificaciones en el régimen tributario de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda

1. Introducción

La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2022 (LPGE para 2022), modifica determinados preceptos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), al objeto de incorporar la denominada «tributación mínima», conforme a la cual, con los matices que se expondrán, la cuota líquida no puede resultar inferior al 15 % de la base imponible del impuesto para determinadas entidades en función de su importe neto de cifra de negocios o por su tributación, con independencia del importe, conforme al régimen de consolidación fiscal. Como señala el articulado, esta novedad legislativa tiene efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022.

Esta medida, ya incorporada en la normativa foral de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra –pero no idéntica–, se suma a las ya establecidas con anterioridad por el legislador a fin de intentar garantizar determinados niveles de recaudación en el impuesto sobre sociedades (IS) que permitan sufragar el déficit público.

No obstante, el importe de previsión recaudatoria como consecuencia de la adopción de esta medida no se estimaba elevado (aproximadamente estimada en 400 millones de euros según información publicada) y ello está motivado por la ya de por sí existencia de límites en la aplicación de deducciones (para grandes empresas en la deducción por doble imposición internacional y en la interna existente, en este último caso por régimen transitorio, los límites en la aplicación de los incentivos a la inversión, los límites en función de la base imponible de la deducción por donativos prevista en la Ley 49/2002). Así, teniendo en cuenta la exclusión de las entidades cuyo importe neto de cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 20 millones de euros –lo que excluye a más del 90 % de las empresas españolas–, una entidad calificada como gran empresa normalmente aplicará las deducciones por inversiones con el límite del 25 %, por lo que su tributación ordinaria será el 18,75 % ($25 \times 0,75$) y, por lo tanto, no aplicará la denominada tributación mínima. Solo afectará a entidades que combinen la existencia de deducciones por doble imposición con incentivos a la inversión, sobre todo, por investigación y desarrollo y, en su caso, de donativos, por lo que, justo bien por corrección técnica de doble imposición, bien por actividades merecedoras de incentivo –en nuestro país, por nuestro desequilibrio comparativo con países de nuestro entorno en actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o incentivos al mecenazgo–, son determinadas entidades las más perjudicadas por la medida.

Es cierto que al operar el tipo del 15 % sobre la base imponible y no sobre el resultado contable disminuye la incidencia recaudatoria y que algún grupo político defendió su aplica-

ción sobre el resultado contable (y de alguna medida, ser un antecedente del denominado pilar II –aún con desarrollo insuficiente en cuanto a la determinación sobre la base a aplicar ese tipo mínimo–). Con buen criterio, se ha mantenido la magnitud a aplicar sobre la base imponible, ya que, si operase sobre el resultado contable:

- Vulneraría de forma directa la base imponible del impuesto, constituida sobre el resultado contable y corregida por la norma fiscal, a que se refiere el artículo 10 de la LIS. Ya el sistema de pago fraccionado mínimo despierta todas las dudas de constitucionalidad –y no solo por el instrumento formal de regulación, real decreto-ley o ley, sino sobre la aplicación del principio de capacidad económica–.
- Dejaría vacíos de contenido los mecanismos de corrección de la doble imposición, tanto por el sistema de exención como de deducción, con una pérdida de competitividad fiscal absoluta y de inaplicación y, por lo tanto, vulneración, de los convenios de doble imposición y en el ámbito interno, o bien, consolidan fiscalmente o se tendría una sobreimposición en la distribución de dividendos.
- Las diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad, en el ámbito de aplicación de las diferencias temporales, plantean problemas de sobreimposición. Baste un ejemplo, un deterioro de inmovilizado, fiscalmente no deducible, en el año 1, por lo que operaría la base imponible, que revierte, y es un ingreso contable en el año 2, sufriría la imposición potencial del 15 % en función de cómo operen las magnitudes base imponible y resultado contable. Tampoco recogería los efectos, favorables o desfavorables, del impacto de los cargos o abonos a reservas con efecto fiscal por errores o cambios de criterios contables.

Otro aspecto que se debe tener en cuenta es el instrumento de modificación normativa, la LPGE. Si bien la disposición final novena de la LIS habilita a modificar por ley de presupuestos los tipos de gravamen o modificar los límites cuantitativos, coeficientes o porcentajes fijos, la tributación mínima se acerca más a un elemento estructural del impuesto. Se puede defender que indirectamente es una alteración de los límites en la aplicación de los incentivos a la inversión o de la aplicación de donativos, pero tiene de facto la naturaleza de una cuota mínima cuyo soporte normativo no parece propio de la ley de presupuestos.

Por otro lado, se reduce la bonificación del 85 % al 40 % a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas acogidas a dicho régimen especial al dar nueva redacción la LPGE para 2022 al artículo 49.1 de la LIS.

2. Cuota íntegra y cuota líquida

La modificación normativa se articula a través de fijar un concepto de cuota líquida, en la modificación establecida en el artículo 30 de la LIS, incorporando un apartado 2. El concepto

de cuota íntegra se mantiene en su apartado 1, resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen (minorada o incrementada la base imponible por la reserva de nivelación conforme a lo establecido en el art. 105 de la LIS para las empresas de reducida dimensión).

El nuevo apartado 2 del artículo 30 establece que «sobre la cuota íntegra se aplicarán las bonificaciones y deducciones que procedan previstas en la normativa del impuesto dando lugar a la cuota líquida del mismo que, en ningún caso, podrá ser negativa».

Si bien en los modelos de declaración del IS –que, al fin y al cabo, reflejan lo aprobado por la oportuna orden ministerial y, por lo tanto, dada su naturaleza reglamentaria, son desarrollo de la LIS– sí que aparecían conceptos como cuota íntegra, cuota íntegra ajustada positiva, cuota líquida positiva o cuota diferencial, lo cierto es que en la LIS tanto las deducciones como las bonificaciones e incluso los pagos a cuenta (art. 41 de la LIS en su primitiva redacción) se minoraban de la cuota íntegra, sin perjuicio de la existencia de límites específicos en su aplicación; es el caso de la disposición adicional decimoquinta para las deducciones por doble imposición o el artículo 39 para los incentivos a la inversión.

Se da por ello redacción a distintos preceptos de la LIS (arts. 30.2, 41 –para recoger la minoración sobre la cuota líquida o, en su caso, la cuota mínima, de los pagos a cuenta– o el 71.1 –en materia de consolidación fiscal para recoger los conceptos de cuota íntegra y líquida del grupo fiscal–).

De igual manera, se adaptan distintos artículos del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo; es el caso de establecimientos permanentes para articular igualmente la cuota íntegra, la cuota líquida y la aplicación de la tributación mínima en los términos señalados en la LIS.

3. Sujetos obligados

El artículo 30 bis de la LIS, incorporado por la LPGE para 2022, establece que en el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo o, con independencia del importe neto de cifra de negocios, si tributan en el régimen de consolidación fiscal, la cuota líquida mínima no puede ser inferior, simplificando, al resultado de aplicar el 15% a la base imponible.

Afecta, por lo tanto, a lo que podríamos entender como gran empresa a los solos efectos de la LIS, por ser aplicables a dichas entidades límites más onerosos en la aplicación de la compensación de bases imponibles negativas, límites en la aplicación del artículo 11.12 de la LIS o en la aplicación de las deducciones por doble imposición en los términos esta-

blecidos en la disposición adicional decimoquinta de la LIS, incorporada en su momento por el Real Decreto-Ley 3/2016 también por necesidades recaudatorias.

Lo cierto es que es que más que el importe neto de cifra de negocios es más relevante el margen o la capacidad de generación de bases imponibles, pero, bien por simplificación, bien por los antecedentes normativos del concepto de gran empresa en el IVA, la cifra de 10 o 20 millones de importe neto se utilizan bien para los pagos fraccionados, bien para limitar magnitudes fiscales o, como es el presente caso, una cuota líquida mínima.

Sí es novedosa la aplicación de esta medida de índole recaudatoria a las entidades que tributan en el régimen de consolidación fiscal, con independencia del importe neto de cifra de negocios. Indirectamente, asimila gran empresa a consolidación fiscal, lo cual no es cierto (de hecho, las empresas de reducida dimensión pueden acceder a la consolidación fiscal), por lo que implícitamente parece deducirse la percepción del legislador de que la consolidación fiscal supone una ventaja fiscal (por aventurar algo, por la posibilidad de compensar bases imponibles negativas por la mecánica del grupo fiscal que en régimen individual estaría vedado por la no deducibilidad fiscal de los deterioro de valor de las filiales participadas), lo cual no parece correcto.

Ahora bien, como se señala en el artículo 30 bis, la cuota líquida mínima no es de aplicación a determinados contribuyentes:

- No se aplica a las entidades que tributen a los tipos de gravamen previstos en los apartados 3 (entidades que tributan al tipo del 10 %, por aplicación de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos), 4 (entidades que tributan al 1 %) y 5 (entidades que tributan al tipo del 0 %, los fondos de pensiones) del artículo 29 de la LIS.
- No se aplica a las entidades de la Ley 11/2009, las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI). Aunque no se especifica, ello es con independencia de que parte de la cuota pueda tributar conforme al tipo general de gravamen, por ser una inaplicación subjetiva, no en función de la parte de la base imponible que va a uno u otro tipo (como podría pasar con las instituciones de inversión colectiva, como consecuencia del art. 27.2 d) o del art. 77.1, último párrafo, de la LIS).

4. Base y tipo de aplicación. Cuota íntegra ajustada

El artículo 30 bis de la LIS establece que, para determinados contribuyentes:

La cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 % a la base imponible, minorada o incrementada en su caso, y según corresponda, por las cantida-

des derivadas del artículo 105 de esta ley, y minorada en la reserva de inversiones regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994 [...] dicha cuota tendrá el carácter de cuota líquida mínima.

Se define la base imponible (art. 10.3 de la LIS) ajustada por la reserva de nivelación y, en su caso, aun cuando no era necesario especificarlo por ser un ajuste negativo, el derivado de la reserva por inversiones en Canarias.

El tipo del 15 % se minorará al 10 % en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 %, y el 18 % para las entidades que tributan al 30 % conforme a lo dispuesto en el artículo 29.6 de la LIS.

En las cooperativas, se especifica que la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 % a la cuota íntegra calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas.

En este punto deben distinguirse las cooperativas que como consecuencia de la pérdida de la condición de especialmente protegida tributan por todas las rentas al tipo general del 25 % (con lo que el tipo efectivo del 60 % sobre el 25 % sigue siendo el 15 %).

Adicionalmente, están las cooperativas protegidas en las que, al tener doble tipo por resultados cooperativos y extracooperativos, la cuota íntegra es un sumatorio de cuotas positivas y negativas, y, si es positiva conforme al artículo 23 de la Ley 20/1990, conforma la cuota íntegra. Sobre la misma, y en sustitución de la compensación de bases imponibles negativas, cabe la posibilidad de compensar cuotas negativas de ejercicios anteriores. Sobre la cuota resultante se aplicaría el porcentaje del 60 % para determinar la cuota líquida mínima.

También están las cooperativas especialmente protegidas, que disfrutan de una bonificación del 50 %, la cual debe aplicarse, pues, si bien la norma señala la cuota líquida mínima del 60 %, no exceptiona la regla especial de aplicación de las bonificaciones prevista en el apartado 2 del artículo 30 bis, ya que, por ejemplo, una cooperativa especialmente protegida con cuota íntegra positiva derivada exclusivamente de rentas cooperativas y con derecho a la bonificación (tipo efectivo del 10 %) se sometería a un tipo mínimo superior al efectivo previsto por la Ley 20/1990.

Por último, las entidades de la zona especial canaria deben excluir de la base imponible positiva a efectos de la aplicación de la cuota líquida mínima la parte de la base imponible positiva correspondiente a la parte de la misma correspondiente a las operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la zona que tribute al tipo de gravamen especial previsto en el artículo 43 de la Ley 19/1994.

Ahora bien, en la determinación de la cuota líquida mínima operan adicionalmente otras reglas en su determinación que afectan básicamente a la existencia de bonificaciones o de deducciones por doble imposición.

Así, se establece en la letra a) del artículo 30 bis.2 de la LIS que se minoran de la cuota íntegra, en primer lugar, las bonificaciones que sean de aplicación, incluidas las relacionadas en la Ley 19/1994, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, así como las deducciones previstas en el artículo 38 bis de la LIS.

En segundo lugar, las deducciones por doble imposición previstas en los artículos 31, 32 y 100 y la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS, respetando los límites aplicables en cada caso. Recordamos a este respecto que, para las entidades cuyo importe neto de cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea al menos de 20 millones de euros, las deducciones por doble imposición no pueden exceder del 50 % de la cuota íntegra, conforme establece la disposición adicional decimoquinta de la LIS.

Si acudimos a la orden que aprueba el modelo 200, podemos integrar la norma así descrita con lo existente de forma previa e intentar solventar algunas dudas que se originan.

Así, en el modelo 200, el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen es la cuota íntegra a la que se sumaría la derivada del incumplimiento de la reserva de nivelación conforme al artículo 105.6 de la LIS incrementándose en un 5 %, además de los intereses de demora. ¿Se tiene que tener en cuenta esta cuota íntegra más el 5 %? Aparentemente, sí (no debería el 5 %, que parece casi como un recargo, ya que los intereses son los puramente indemnizatorios, pero por el tenor literal sí procede), al hacer referencia a las cantidades derivadas de la aplicación del artículo 105 de la LIS.

Sobre dicha cuota íntegra se aplican en el modelo 200 las bonificaciones, las deducciones por doble imposición y luego la bonificación para empresas navieras previstas en el artículo 76 de la Ley 19/1994, siendo el resultado la denominada –no en la LIS, sino en el modelo– cuota íntegra ajustada positiva.

El artículo 30 bis de la LIS no respeta este orden, sino que aplica primero las bonificaciones (todas) y el artículo 38 bis y, sobre el resultado de la misma, aplica las deducciones por doble imposición con los límites que resulten en cada caso.

Así, las entidades con menos de 20 millones de euros pueden aplicar las deducciones del propio periodo impositivo y las pendientes de aplicar sin restricción cuantitativa, pudiendo resultar una cuota 0 o inferior al 15 sobre la base imponible, si es el supuesto.

Si es de 20 millones o más, se respetan los límites establecidos de tal forma que puede llegar hasta el 50 % de la cuota (se entiende que tras las bonificaciones).

Por ejemplo, una gran empresa con base imponible de 4 millones de euros y una cuota íntegra de 1 millón de euros y deducciones por doble imposición del propio ejercicio más pendientes de aplicar podría aplicar hasta 500.000 euros, de tal manera que la cuota líquida resultante es de 500.000 euros, que operaría como cuota mínima, con un tipo efectivo del

12,5 %, inferior al 15 %. Este importe de 500.000 sí que operaría como cuota líquida mínima sin poder aplicar ninguna deducción.

En la letra b) del artículo 30 bis.2 de la LIS se contempla el supuesto de que, habiendo aplicado las bonificaciones y deducciones previstas en la letra a) de dicho precepto, caso de que la cuota resultante exceda del 15 % de la base imponible, se pueden aplicar «las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima».

Aquí se producen los efectivos límites en la determinación de la cuota mínima, al converger un tipo efectivo mínimo del 15 %, con sus matizaciones, con los límites en la aplicación de los incentivos a la inversión previstos en el artículo 39 de la LIS (el general del 25 % respecto de la denominada cuota íntegra ajustada positiva del modelo 200, que podía llegar hasta el 50 % para las deducciones por investigación y desarrollo conforme a lo previsto en el art. 39.2 de la LIS).

Es cierto que operando solo deducciones con el límite del 25 %, sobre un tipo de gravamen del 25 % y no habiendo bonificaciones o deducciones por doble imposición, el tipo efectivo sobre la base imponible sería del 18,75 % –el 75 % del 25 %– y, por lo tanto, superior al 15 %, por lo que la cuota líquida mínima no va a afectar a la mayor parte de las entidades. Sin embargo, habrá una porción de entidades, que sean gran empresa y con deducciones por doble imposición internacional y con actividad generadora de incentivos a la inversión, normalmente, por su potencia, la de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, que pueden estar afectadas.

En materia de incentivos a la inversión se echa de menos una matización respecto a dos supuestos en que no se aplican, por voluntad del legislador, los límites en la cuota en materia de incentivos a la inversión; es el caso de la monetización de las deducciones por investigación, desarrollo e innovación y la deducción por producciones extranjeras en España previstas en el artículo 36.2 de la LIS.

En el artículo 39.3 de la LIS se prevé la monetización de las deducciones por investigación, desarrollo e innovación, y que incluso, en caso de insuficiencia de cuota íntegra, por ejemplo, por base imponible negativa, se abone por la AEAT cumpliéndose determinadas condiciones.

En el citado artículo 39.3 se prevé asimismo el abono de la deducción prevista en el artículo 36.2 de la LIS en caso de insuficiencia de cuota íntegra.

¿Cómo compatibilizar dichos preceptos con la cuota líquida mínima? Por un lado, parece un sinsentido que, si hay base imponible negativa, se abonen los importes de las deducciones (en una especie de transformación de la deducción en un pago a cuenta), pero que, si hay cuota íntegra, no se pueda soslayar la cuota mínima. Debería entenderse que,

aun operando la cuota mínima cabiendo las deducciones que fueran procedentes, se pudiera pedir el abono a la AEAT del importe no deducido en la forma prevista en el artículo 39 de la LIS, a fin de no anular precisamente la filosofía de dichos incentivos.

Otro debate adicional se plantea con la deducción por donativos prevista en la Ley 49/2002, de, con carácter general, el 35 % del donativo a las entidades beneficiarias del mecenazgo. Lo cierto es que esta deducción tiene su propio límite, no puede exceder del 10 % de la base imponible del IS, y sobre dicho límite específico puede aplicar la deducción resultante sin límites propios sobre la cuota íntegra o, en la denominación del modelo 200, cuota íntegra ajustada positiva.

El donativo, recuérdese, no es fiscalmente deducible (art. 15 de la LIS), pero, atendiendo al tipo de gravamen, el resultado efectivo es un gasto deducible al 25 % y una deducción del 10 %. De hecho, con la Ley 30/1994, antecedente legislativo de la Ley 49/2002, el gasto del donativo era fiscalmente deducible con el límite (general) del 10 % de la base imponible previamente a la consideración del donativo como fiscalmente deducible.

Al no exceptuar la norma («las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso») la deducción por donativos, se entiende limitada, lo cual no tiene excesivo sentido al operar ya un límite sobre la base imponible. Esta situación debería ser corregida, ya que parece insólito que sea mejor fiscalmente acogerse al artículo 26 de la Ley 49/2002, sobre gastos de interés general, esto es, llevar a cabo las propias entidades los gastos en las actividades de interés general que son deducibles en base imponible, que donar para que las hagan las entidades sin ánimo de lucro. Esta situación, como hemos indicado, debería ser corregida y quizá, dado el anteproyecto existente en materia de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, la situación producida puede ser objeto de corrección.

Respecto a las deducciones por incentivos en Canarias, por aplicación de la Ley 20/1991, básicamente tipos incrementados de deducción por incentivos y límites sobre la cuota íntegra propios, de forma expresa se señala que los mismos se aplicarán respetando sus propios límites, aunque la cuota líquida resultante sea inferior a la cuota líquida mínima.

El artículo 30 bis.3 señala que «las cantidades no deducidas por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso».

Si bien las deducciones por doble imposición no aplicadas no tienen límite temporal de aplicación, sin embargo, las deducciones por inversiones tienen un plazo de 15 o 18 años según los casos, y la deducción por donativos pendiente de aplicar, que se aplica con posterioridad a las anteriores, de 10 años. En este sentido, y sobre todo para las últimas, el agravamiento para su aplicación efectiva podría haber tomado en consideración una ampliación del plazo temporal.

5. Pagos fraccionados

La existencia de una cuota líquida mínima no afecta al sistema de pagos fraccionados previsto en el artículo 40 de la LIS por cuanto se atiende en los mismos, bien al importe neto de cifra de negocios, bien al tipo de gravamen nominal, por lo que cualquier disfunción existente entre las cuotas líquidas, mínima o no, y el importe de los pagos fraccionados obedece a la mecánica de su cómputo.

Si bien el sistema de cuota líquida mínima atiende a la base imponible y a un tipo del 15 %, generalmente limitativo de la aplicación de los incentivos a la inversión, en los pagos fraccionados en una de sus modalidades, la prevista en el artículo 40.3, en los términos de la disposición adicional decimocuarta de la LIS, el pago fraccionado mínimo, aplicable a determinadas entidades por importe neto de cifra de negocios, se aplica un tipo del 23 % no a la base imponible, sino al resultado contable (con evidentes dudas de su constitucionalidad), o bien, se pondera el tipo del pago fraccionado por el tipo de gravamen nominal sobre la base imponible.

6. Regímenes especiales y potenciales preceptos de la LIS afectados

La reforma realizada en la LIS solo contempla de forma expresa a los grupos fiscales en la nueva redacción dada al artículo 71.1 de la LIS, si bien a los solos efectos de contemplar la denominada cuota líquida «resultado de aplicar a la cuota íntegra del grupo fiscal las deducciones y bonificaciones a que tenga derecho», sin hacer mención expresa a la cuota mínima. Ahora bien, tanto por el carácter supletorio del régimen general del impuesto (art. 42.2 de la LIS) como por la propia aplicación del sistema de cuota líquida mínima a los grupos fiscales con independencia de su importe neto de cifra de negocios, es de aplicación evidente el artículo 30 bis de la LIS.

Al no depender del importe neto de cifra de negocios la tributación mínima, es cierto que se obvian los problemas de entradas y salidas del perímetro de consolidación fiscal que afectan, por ejemplo, a los pagos fraccionados, pero se debe ser consciente de que va a ser perfectamente posible que el grupo fiscal tribute como empresa de reducida dimensión por no llegar a 10 millones de euros el importe neto de cifra de negocios y aplicar la tributación mínima. En este caso concreto, al no afectar, por ejemplo, los límites en las deducciones por doble imposición al 50 % por no llegar a los 20 millones el importe neto de cifra de negocios, se puede minorar dicha cuota líquida mínima en el importe de las deducciones sin límite.

Por otra parte, respecto de entidades que se incorporan al grupo fiscal con deducciones pendientes de aplicar, la posible incidencia de la limitación en la aplicación de las deducciones pendientes de aplicar por el límite del grupo fiscal o de la propia entidad, la menor

de las dos, no tiene excesiva particularidad bajo la perspectiva de la opción de elegir unas u otras deducciones a voluntad del contribuyente.

Sí es cierto que, dentro de las ventajas o inconvenientes de aplicar el régimen de consolidación fiscal, la exigencia de la tributación mínima al 15 % de la base imponible en función de las características del grupo fiscal puede suponer una desventaja fiscal por el obligado diferimiento en la aplicación de las deducciones generadas por el grupo fiscal.

En el régimen de neutralidad fiscal, más allá del posible fraccionamiento de actividades, que, tributando en individual, pudiera afectar al importe neto de cifra de negocios o los efectos de la absorción de filiales en su cómputo o no a efectos de la tributación mínima (no debería), no hay efectos directos. Si a la entidad absorbida pudiera serle de aplicación la tributación mínima y no así a la absorbente podría plantearse potencialmente la existencia de motivos económicos válidos o no si no concurrieran motivos extrafiscales.

Se prevé expresamente la no aplicación del régimen de tributación mínima a entidades con tipos inferiores al 15 %, las previstas en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29, lo que lleva a excluir a entidades sin ánimo de lucro acogidas a la Ley 49/2002, instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones, a las SOCIMI, o bien recoger reglas especiales en la determinación del importe caso de las cooperativas.

Las normas de la LIS que afectan a la determinación de la base imponible (DTA –activos fiscales diferidos–, reserva de capitalización, factor de agotamiento, incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión, etc.) no se ven afectadas por la tributación mínima.

Sí se salvaguarda, ponderando el tipo de la tributación mínima, a las empresas de nueva creación previstas en el artículo 29.1.º de la LIS, y por extensión, si se aprueba el proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, publicado el 27 de diciembre en el Boletín Oficial de las Cortes Generales –Congreso de los Diputados–, a las empresas emergentes en la forma prevista en su artículo 8.

Respecto de los regímenes especiales por razón del territorio, las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla se respetan en su aplicación, así como los incentivos en base imponible o incentivos a la inversión, bonificaciones y régimen especial de la zona especial canaria previstos en las Leyes 20/1991 y 19/1994. No obstante, los incentivos pendientes de aplicar que por cambio de domicilio fiscal y normativa o como consecuencia de operaciones acogidas a neutralidad fiscal que contengan incentivos fiscales generados bajo la cobertura de la normativa foral de la Comunidad Foral de Navarra o de los territorios históricos del País Vasco sí que se someterían a las restricciones del sistema de tributación mínima.

Las SICAV (sociedades de inversión de capital variable) en liquidación, conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria cuadragésima primera de la LIS incorporada por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en cuanto que tributan con el régimen vigente a 31 de diciembre de 2021, mantienen dicha tributación hasta

su liquidación sin verse afectadas por la norma de tributación mínima. Las entidades que por número de accionista pasen a tributar conforme al régimen general sí se ven afectadas.

7. Inspecciones. Regularizaciones de incentivos

Si bien la declaración original de una entidad o grupo fiscal lleva formalmente a la determinación de una cuota íntegra autoliquidada, sin embargo, la misma puede verse afectada, bien como consecuencia de liquidaciones complementarias o rectificativas, o bien por actuaciones inspectoras o liquidaciones provisionales de gestión tributaria y, desde 2022, puede tener o no efecto en la determinación de la cuota líquida mínima.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–) resuelve en casación la controversia en orden a la denominada teoría de la opción sustentada por la AEAT, en materia no solo de compensación de bases imponibles negativas, sino extendida a deducciones o ajustes en base imponible para empresas de reducida dimensión, y, de consolidarse el criterio del Alto Tribunal, como parece obvio, de que estamos ante derechos de contribuyentes y no ante opciones tributarias, simplifica los posibles efectos de una regularización inspectora que incremente bases imponibles o minore compensaciones de bases imponibles negativas de años anteriores o altere la aplicación de las deducciones aplicadas o pendientes de aplicar de las entidades.

En el régimen de consolidación fiscal, la inclusión de sociedades en el perímetro de consolidación o su exclusión, por ejemplo, de una entidad generadora de bases imponibles negativas puede determinar una regularización inspectora que incremente la cuota íntegra y determine alteraciones en la cuota líquida mínima resultante de las mismas. Por otro lado, al aplicarse el 15 % sobre la base imponible, la regularización inspectora puede alterar la misma, bien por supuestos ordinarios de calificar gastos como fiscalmente no deducibles o bien alterar parámetros de deducibilidad fiscal; es el caso de los gastos financieros o la aplicación de la reserva de capitalización. A ello podría sumarse un efecto, el de las diferencias temporales excesos de amortizaciones, por ejemplo, que varíen en varios ejercicios los efectos de la cuota líquida mínima.

Por otro lado, en las comprobaciones inspectoras puede producirse que, derivado de la calificación de ingresos como importe neto de cifra de negocios no computados como tal por el contribuyente, determinen la aplicación de la cuota tributaria mínima o la mala aplicación del principio de devengo que determinen las consecuencias previstas en el artículo 11.3 de la LIS.

A estos supuestos de regularización inspectora deben sumarse los derivados de las autoliquidaciones practicadas por el contribuyente, bien a través de complementarias, bien de rectificativas e, incluso, de lo previsto en las propias normas del impuesto que determinan una regularización de incentivos fiscales, a título de ejemplo, por incumplimientos.

Respecto de estos últimos, el propio modelo prevé, en consonancia con el artículo 125.3 de la LIS, la regularización en el año del incumplimiento, como mayor cuota la cuota íntegra o cantidad deducida por incumplimiento de exenciones, deducciones o incentivos aplicados en periodos impositivos anteriores. ¿Debería afectar esta cuota íntegra regularizada a la cuota líquida mínima? No tiene lógica, por cuanto el precepto antes mencionado determina la mecánica de regularización.

8. Modificaciones en el régimen tributario de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda

Se minorará con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022 la bonificación del 85 % existente a aplicar sobre las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas al 40 %.

La minoración de la bonificación supone una restricción de la ventaja fiscal para este régimen especial, que, en el caso de que las únicas rentas obtenidas fueran las bonificadas, supondría subir el tipo efectivo del 3,75 % ($25 \times 0,15$) al 15 % ($25 \times 0,60$).

Ahora bien, adoptada esta medida, no parece tener sentido –salvo su mantenimiento como régimen transitorio para las reservas generadas hasta 2021, inclusive con la bonificación del 85 %–, desde un punto de vista técnico, conservar la exención en dividendos y plusvalías al 50 %, incluso dentro de un grupo fiscal, conforme a lo dispuesto en el artículo 49.3 de la LIS, por cuanto con una tributación efectiva del 15 %, y por lo tanto superior al 10 % de tipo nominal exigido en el artículo 21 de la LIS, lo que va a suponer es una imposición, para el socio persona jurídica de estas entidades, superior al tipo nominal, aun concurriendo los requisitos de participación y antigüedad que generan derecho a la aplicación del artículo 21 de la LIS.

Así hasta 2021, inclusive, para 100 de renta bonificada, la tributación era del 3,75 % efectivo, que, en caso de distribución del neto (96,25) como dividendo, al limitarse la exención al 50 %, suponía una tributación efectiva del 12,5 sobre dicho importe, 12,03, suponiendo una tributación total de 15,78.

Como consecuencia del cambio normativo y no eliminar la exención al 50 %, sobre 100 de renta bonificada se tributaría un 15 %, sobre 15, y sobre los 85, un 12,5 %, 10,625, por lo que el resultado es 25,625 en la tributación de la entidad de arrendamiento de viviendas más el socio persona jurídica, eliminando en su práctica totalidad el incentivo fiscal para el socio (la única ventaja es que si hubiera tributado al 25 % los 75 restantes al limitar la exención al 95 % tributarían un 1,25 sobre los 75 de dividendo neto).

Se mantiene, no obstante, el reductor del 60 % en el IRPF para las rentas positivas obtenidas en el arrendamiento de viviendas, por lo que, a efectos de una elección de inversión

entre una sociedad con régimen general del IS o con el régimen especial de arrendamiento de vivienda, directa o indirectamente, las consecuencias tributarias son:

- La inversión directa por la persona física, al tener el reductor del 60 %, con un marginal del 45 %, tributa al 18 % efectivo sobre una renta por arrendamiento antes de reducción de 100. La eventual plusvalía del inmueble tributa como máximo al 26 %.
- La inversión en una vivienda de alquiler a través de una sociedad en régimen general tributa al 25 % tanto por el alquiler como por las plusvalías, y el dividendo posterior al socio como renta del ahorro puede tributar por el neto ($100 \times 0,75$) al 26 % como máximo, 19,5, con una tributación conjunta entre IS e IRPF del 44,5 % como máximo (al depender del tipo de la renta del ahorro).
- La inversión de la persona física a través de una sociedad con el régimen especial de arrendamiento de viviendas respecto de la renta por arrendamiento tributa al 15 % y por plusvalías al 25 %. En el caso de rentas por arrendamiento, el eventual dividendo sobre la renta neta después de impuestos ($100 \times 0,85$) puede tributar hasta el 26 % (22,19) sumando una tributación del 37,19 % máxima.
- La inversión de una persona física a través de una sociedad titular de una filial con el régimen de arrendamiento de viviendas, por la parte de rentas de arrendamiento, tributaría un 15 % en esta entidad, los 85 como dividendo a la sociedad titular un 12,5 % adicional, 10,625, por IS y los 74,375 que fueran como dividendo a la persona física bajo un tipo máximo del 26 % un 19,3375 adicional en el IRPF, con una tributación total de 44,9635 %.

En definitiva, la inversión directa por personas físicas en viviendas para su arrendamiento es lo más eficiente fiscalmente, seguida por la inversión a través de una entidad con el régimen especial de arrendamiento, cuyo titular sea una persona física, siendo prácticamente inexistente si el socio de tal entidad es una persona jurídica (sin tener en cuenta los posibles efectos en el impuesto sobre el patrimonio o el impuesto sobre sucesiones, dependiendo de la normativa de cada comunidad autónoma).