



Tributación mínima (art. 30 bis LIS). Un desincentivo tributario al mecenazgo empresarial

Alejandro Blázquez Lidoy

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos (España)*

alejandro.blazquez@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0002-7802-5350>

Extracto

Las deducciones por mecenazgo de las grandes empresas suponen un 85 % del total de estas deducciones. La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, ha introducido la tributación mínima en el impuesto sobre sociedades para grandes empresas (cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros). La tributación mínima toma como magnitud de referencia la base imponible y le aplica un tipo del 15 %. De esta manera, se establece un umbral a partir del cual algunas de las deducciones en la cuota no van a resultar operativas. La primera de las deducciones que se va a limitar si entra en juego la tributación mínima es la de mecenazgo. Por tanto, este régimen está diseñado principalmente para atenuar los beneficios fiscales de las personas jurídicas por mecenazgo.

Palabras clave: tributación mínima; mecenazgo; impuesto sobre sociedades; deducciones.

Fecha de entrada: 20-02-2022 / Fecha de aceptación: 07-03-2022 / Fecha de revisión: 10-03-2022

Cómo citar: Blázquez Lidoy, A. (2022). Tributación mínima (art. 30 bis LIS). Un desincentivo tributario al mecenazgo empresarial. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 5-26.



Minimum taxation (art. 30 bis LIS). A tax disincentive to charitable contribution

Alejandro Blázquez Lidoy

Abstract

The deductions for charitable contribution made by large companies represents a huge percentage of total amount (85 %). The State General Budget Law for 2022 (Law 22/2021) has implemented a minimum of 15 % tax rate in corporate tax for large companies (net turnover of more than 20 million euros). This minimum taxation is a limit to apply different deductions. And the first of the deductions that will be limited if the minimum of 15 % tax rate comes into play is charitable contributions. Therefore, this regime is primarily designed to reduce the tax benefits of legal entities for charitable contributions.

Keywords: minimum of 15 % tax rate; charitable contribution; corporate tax; deductions.

Citation: Blázquez Lidoy, A. (2022). Tributación mínima (art. 30 bis LIS). Un desincentivo tributario al mecenazgo empresarial. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 5-26.



Sumario

1. Introducción
 2. La importancia relativa de las donaciones de grandes empresas en España
 - 2.1. Tipo efectivo y deducciones aplicadas en el IS
 3. La nueva tributación mínima en el IS (art. 61 LIS)
 - 3.1. La configuración del mecenazgo en la LIS: el gasto no es deducible en la base imponible
 - 3.2. La tributación mínima del artículo 30 bis de la LIS
 4. Consecuencias de la tributación mínima del artículo 30 bis: una limitación al mecenazgo empresarial
- Referencias bibliográficas

Nota: El trabajo ha sido elaborado dentro del proyecto de investigación sobre «La externalización del Estado social. Análisis y sistematización de los nuevos instrumentos de Derecho Público para ampliar la protección social de las personas vulnerables» (ref. PID2020-11 58 57 RB-I00).

1. Introducción

Durante el año 2021 se han producido dos modificaciones normativas que afectan al mecenazgo. No han sido dos modificaciones 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, sino de otras normas que tienen efectos directos sobre el régimen del mecenazgo.

La primera, que afecta a las personas físicas, ha sido la introducción por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, del concepto del valor de referencia para bienes inmuebles. La modificación afecta a la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones y del impuesto sobre el patrimonio, tributos ambos que son tenidos como referencia en el caso de donaciones de bienes inmuebles realizadas por personas físicas. De esta manera, las modificaciones de la Ley 11/2021 sobre el valor de referencia tienen una incidencia directa en el régimen jurídico de las donaciones de inmuebles realizadas por personas físicas e implican una modificación indirecta de la Ley 49/2002¹.

La segunda ha sido la introducción en la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, de la tributación mínima en el impuesto sobre sociedades (IS) para grandes empresas (cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros). La tributación mínima toma como magnitud de referencia la base imponible y le aplica un tipo del 15 %. De esta manera, se establece un umbral a partir del cual las deducciones en la cuota no van a resultar operativas. Por su parte, el diseño del mecenazgo clásico en España, a diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos, se ha instrumentado a través de ajustes en la base imponible y deducciones en la cuota. Los donativos que se acogen al régimen de privilegio del mecenazgo no son deducibles en la base imponible y se concede una deducción en la cuota. El efecto final es que el beneficio fiscal de una transferencia de recursos gratuita se convierte del 25 % de deducción con base en un 35-40 % de deducción en cuota.

La tributación mínima diseñada en el IS rompe este equilibrio para las grandes empresas (que son las que aportan un 85 % de todas las donaciones de personas jurídicas) cuya tributación efectiva esté por debajo del umbral fijado en el nuevo artículo 30 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Es más, parece que este régimen de tributación está especialmente orientado a evitar la efectividad de algunas deducciones fiscales concretas, entre la que se encuentra de manera prevalente el mecenazgo, en tanto que es la primera de las deducciones que no va a operar si entra en juego la tributación mínima.

¹ Con relación a los efectos del valor de referencia en el mecenazgo de bienes inmuebles realizado por personas físicas remitimos a otro trabajo nuestro (Blázquez Lidoy, 2021).

2. La importancia relativa de las donaciones de grandes empresas en España

Las donaciones de personas físicas en el ejercicio 2019 eran, según los datos estadísticos que publica la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), las siguientes: había 3.803.914 donantes sobre un total de 21.028.886 declarantes, la media de la deducción por donación era de 150 euros (sumando la parte estatal y la autonómica) y el importe total de la deducción ascendía a 570 millones de euros (sumando la parte estatal y la autonómica). Los datos publicados para la parte estatal (los de la parte autonómica son simétricos) son los siguientes²:

Tabla 1. 552. Deducción por donativos y otras aportaciones (parte estatal). Total declaración: Total

Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 552				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	1.076.676	5,12	0	0	0	0	0
(0 - 1,5]	1.554.268	7,39	124	0,00	1.851	0,00	15
(1,5 - 6]	3.338.250	15,87	9.619	0,25	359.243	0,13	37
(6 - 12]	2.228.962	10,60	206.529	5,43	9.393.336	3,30	45
(12 - 21]	4.390.676	20,88	739.376	19,44	38.876.707	13,65	53
(21 - 30]	3.531.666	16,79	866.049	22,77	52.023.240	18,27	60
(30 - 60]	3.995.693	19,00	1.499.651	39,42	115.457.967	40,55	77
(60 - 150]	794.093	3,78	413.399	10,87	43.344.510	15,22	105
(150 - 601]	106.695	0,51	61.639	1,62	11.831.237	4,15	192
Mayor de 601	11.907	0,06	7.528	0,20	13.462.866	4,73	1.788
Total	21.028.886	100,00	3.803.914	100,00	284.750.957	100,00	75

En el IS, y según los datos estadísticos que publicó la AEAT en el ejercicio 2019, el ajuste a la base imponible por el concepto de gastos por donativos y liberalidades asciende a un total de 1.435 millones de euros³, de los cuales corresponden a las grandes empresas 635 millones.

Con relación a la deducción por donaciones realizadas a las entidades acogidas a la Ley 49/2002, el importe supera en 2019 los 200 millones de euros⁴. La AEAT ha publicado el siguiente cuadro desagregado en función del tamaño de la empresa:

² Los datos se encuentran en la página web de la AEAT (estadística de los declarantes del impuesto sobre la renta de las personas físicas: total 2019). Los vínculos para la parte autonómica y estatal son los siguientes:
https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2019/jrubik61f7aca4205e3761b23b8010f2d7e9429c1a37a5.html
https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2019/jrubikf290bacaf8c0ef46f956b0d1d6ac82c48d1df6fa7.html

³ https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubikfa90c8ddf4727bf01426e95e4709500caf69efeb.html

⁴ https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubik4fe4e807f29b9b429d10cda119cc46234876b0e4.html

Tabla 2. 565. Deducción donaciones a entidades sin fines de lucro (Ley 49/2002)

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	500.457	30,38	22	0,12	10.964	0,01	498
6 - 60	295.635	17,95	348	1,90	67.851	0,03	195
60 - 150	241.866	14,68	903	4,92	257.524	0,13	285
150 - 300	186.600	11,33	1.357	7,40	701.053	0,35	517
300 - 600	155.646	9,45	1.966	10,72	1.206.682	0,60	614
600 - 1500	133.834	8,12	2.899	15,81	2.751.189	1,37	949
1500 - 6000	93.489	5,68	4.668	25,46	9.740.888	4,86	2.087
6000 - 12000	18.070	1,10	1.749	9,54	6.029.816	3,01	3.448
12000 - 30000	12.502	0,76	1.799	9,81	14.705.237	7,34	8.174
30000 - 45000	3.006	0,18	661	3,60	6.591.080	3,29	9.971
45000 - 60000	1.529	0,09	343	1,87	4.571.748	2,28	13.329
60000 - 90000	1.605	0,10	445	2,43	8.989.836	4,49	20.202
90000 - 180000	1.605	0,10	520	2,84	19.012.314	9,49	36.562
> 180000	1.505	0,09	657	3,58	125.621.055	62,73	191.204
Total	1.647.349	100,00	18.337	100,00	200.257.237	100,00	10.921

La tributación mínima se ha establecido para todas aquellas empresas con una cifra neta de negocios de al menos 20 millones de euros. Las estadísticas de 2019 no tienen un corte de datos en dicha cifra, sino que muchas de estas empresas estarán incluidas en el tramo de entre 12 y 30 millones de euros. Sin embargo, a efectos dialécticos, vamos a tomar en consideración solo las de los tramos superiores (a partir de 30 millones). A partir de ese tramo hay 9.250 entidades cuya deducción es de casi 165 millones. Es decir, un 0,56 % de los declarantes tienen un 82,29 % del total de las deducciones. En el tramo de los 12 a los 30 millones hay 12.502 declarantes. Esos declarantes, donde una parte significativa deberían ser entidades con una cifra neta de negocios superior a 20 millones, tienen deducciones por donaciones de 14,7 millones (un 7,35 % del total). Por tanto, no parece aventurado concluir que las entidades con una cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros (que son las que deberán aplicar la tributación mínima) acaparan más del 85 % de las deducciones por donaciones. Y si ese dato es de por sí significativo, todavía lo es más que las entidades que están en el último tramo (más de 180 millones de ingresos) sean solo 1.505 entidades y se deduzcan más de 125,5 millones de euros; es decir, el 0,09 % de las entidades se deduce el 62,73 % de todas las deducciones por mecenazgo⁵.

⁵ La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) (2020, p. 257) manifiesta en un estudio sobre beneficios fiscales que:

La mayor parte del coste recaudatorio del beneficio fiscal se concentra entre las empresas con mayor cifra de negocio. Esto se debe a dos motivos. Primero, estas empresas realizan donativos de mayor importe. Segundo, las empresas con altas cifras de negocio son también

El hecho de que en España las personas físicas se deduzcan cuotas de 570 millones frente a los 200 de las personas jurídicas hace pensar que España es un país de donantes personas físicas frente a personas jurídicas. Sin embargo, los datos de la AEAT no son suficientes a estos efectos. La deducción en la cuota por mecenazgo tipo en personas físicas y jurídicas es del 35 % (sin perjuicio de los incentivos por fidelidad)⁶. Pero en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) la figura de los tipos incentivados para el micromecenazgo (en el ejercicio 2019 era un 75 % en la cuota sobre los 150 primeros euros de donación) unido a que la deducción media sea de 75 euros no hace posible sostener la afirmación de que España es un país de donantes personas físicas⁷. Es decir, una deducción de 75 euros por micromecenazgo supondría una donación de 100 euros, mientras que una deducción de 75 euros en el IS supondría una donación de 214 euros. Por tanto, los importes de las deducciones en la cuota del IRPF y del IS no son suficientes para determinar la distribución del importe de las donaciones realizadas en ambos tributos. En cualquier caso, sí que es posible afirmar que las donaciones por personas físicas son mayores a las de las personas jurídicas. Si a efectos dialécticos estableciéramos como premisa una deducción fija del 35 % en el IS y que las entidades se han podido aplicar el importe total de la deducción, se podría aproximar un dato a efectos de comparación en 2019: el total de deducciones en la cuota del IS por mecenazgo en el año 2019 ascendía a 200.257.237

las que, en mayor medida, tienen bases imponibles positivas, y por tanto, tienen capacidad para aplicarse el beneficio fiscal. A su vez, incluso entre aquellos con bases imponibles positivas, las empresas con altas cifras de negocio tienen bases más altas, por lo que el límite para la aplicación de la deducción es superior.

En cuanto a la caracterización de las empresas donantes, un elevado porcentaje de grandes empresas realizan donaciones. Una de cada cuatro entidades financieras y aseguradoras realizan donaciones, una cifra que se reduce hasta el 0,7 % entre las empresas no financieras. De ellas, los grupos consolidados y las grandes empresas son las que realizan donativos en mayor medida, con un 13 % y un 11 % de ellas respectivamente (la negrita es nuestra).

En este estudio se afirma (p. 258) que el donativo medio, en el año 2017, fue de 14.233 euros «pero el mediano fue de 240 €, lo que refleja la enorme asimetría que muestra la distribución de dividendos».

⁶ El artículo 20 de la Ley 49/2002 determina para las empresas una deducción del 35 % de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18, pero 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 periodo impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.

⁷ Con efectos 1 de enero de 2021 los tipos de deducción en el IRPF se modificaron. El actual artículo 19 de la Ley 49/2002 señala que el derecho de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de esta ley, la siguiente escala: hasta 150 euros, el 80 %, y lo que exceda, al 35 %. Y 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, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 40 por ciento.

euros, lo que daría lugar a donaciones, bajo la anterior premisa, por importe de 572.163.534 euros. Y ese importe en base (donaciones) coincide con la deducción en cuota por mecenazgo practicada en el IRPF (570 millones). Por tanto, sí se puede afirmar que en España el importe de las donaciones de personas físicas es superior a la de las personas jurídicas.

Lo que no es cuestionable es que el mecenazgo empresarial en España se concentra en las grandes entidades. Como hemos señalado, y con datos de 2019, solo 1.505 empresas (0,09 % del total) se dedujeron más de 125,5 millones de euros (62,73 % del total). Y, a efectos de la tributación mínima de la LIS, había 9.250 entidades con ingresos superiores a 30 millones de euros cuya deducción por donaciones a entidades de la Ley 49/2002 era de casi 165 millones. Si esta última cantidad la llevamos a la base imponible, haciendo la ficción de que han aplicado el tipo del 35 % y se han podido aplicar el importe total de la deducción, el resultado en la base (donaciones realmente realizadas) sería de 472 millones de euros⁸. Y, como hemos estimado anteriormente, ese dato sería incompleto, en tanto que faltaría determinar el importe de las donaciones de las entidades con una cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros que están en el tramo de entre 12 y 30 millones.

La conclusión, a la vista de los datos de 2019, no admite discusión; la nueva normativa de la tributación mínima va a afectar de una manera muy significativa al mecenazgo de personas jurídicas en España, en concreto, a más del 85 % de las donaciones efectivamente realizadas.

2.1. Tipo efectivo y deducciones aplicadas en el IS

A los efectos de determinar la incidencia que la tributación mínima puede tener sobre los beneficios al mecenazgo, es necesario traer a colación otros datos. En los datos estadísticos que publicó la AEAT en el ejercicio 2019 figura también la siguiente información relevante a los efectos de este estudio.

Con relación a la base imponible y cuotas por tipo de empresa constan los siguientes datos (en millones de euros)⁹:

⁸ Los datos de la AEAT solo hacen referencia a la deducción por la donación. Entendemos que son las deducciones efectivamente practicadas, sin tomar en consideración las pendientes por falta de base (aplicación del límite del 10 % de la base imponible) o de cuota, de tal manera que las donaciones efectivamente realizadas no podrían determinarse a parte de las deducciones practicadas.

La AIReF (2020, p. 259, nota al pie 158) señala que no todas las empresas que hacen donaciones se pueden beneficiar de las deducciones en la cuota. Así:

en 2016 fueron 73.000 las empresas que realizaron donativos, pero tan solo 10.600 las que disfrutaron del beneficio fiscal. Las 62.400 empresas restante o bien tenían bases imponibles negativas o bien otros beneficios fiscales limitaron la aplicación del beneficio correspondiente a los donativos realizados.

⁹ https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubik1f07a3ed5fd0b981bf12b70617b0d7b6b6e87d1a.html

Tabla 3. Base imponible y cuotas por tipo de empresa

	Número			Resultado Contable Positivo	Base Imponible	Cuota Íntegra	Cuota Líquida	Tipo Íntegro	Tipo Efectivo
	Total	RC > 0	BI > 0						
TOTAL SIN CONSOLIDAR	1.647.349	809.309	583.883	288.496	153.742	33.678	31.063	21,9%	20,2%
Sociedades no financieras	1.642.274	804.827	580.446	247.009	133.343	30.580	28.105	22,9%	21,1%
Grandes empresas	24.565	19.961	18.149	145.282	82.862	19.661	17.754	23,7%	21,4%
Empresas de reducida dimensión	1.289.769	661.750	476.328	38.192	30.230	7.310	7.008	24,2%	23,2%
Cooperativas	27.978	11.780	11.243	834	697	129	90	18,5%	12,9%
Transparentes	23.876	5.485	5.341	1.451	1.472	1	1	0,1%	0,1%
Exentas	40.712	21.257	6.569	2.495	266	61	43	23,0%	16,0%
Resto	235.374	84.594	62.816	58.756	17.817	3.418	3.209	19,2%	18,0%
Aseguradoras (A)	343	268	232	5.482	6.110	1.608	1.522	26,3%	24,9%
Crédito (C)	243	199	176	15.836	4.788	1.395	1.341	29,1%	28,0%
Inst.Inversión Colectiva (I)	4.489	4.015	3.029	20.169	9.501	95	95	1,0%	1,0%
Pro Memoria									
TOTAL CONSOLIDADO	1.614.291	791.355	568.137	210.523	128.809	27.218	23.477	21,1%	18,2%
Sociedades no integradas en grupos	1.608.419	787.014	564.218	127.355	87.428	16.803	15.627	19,2%	17,9%
Grupos consolidados	5.872	4.341	3.919	83.167	41.381	10.415	7.851	25,2%	19,0%

Si nos ubicamos en la línea de *grandes empresas* (tercera fila), que es donde se aplicaría la tributación mínima del artículo 30 bis de la LIS, podemos comprobar como el tipo efectivo (cuota líquida sobre base imponible) es del 21,1 % mientras que el tipo íntegro es del 22,9 % (cuota íntegra sobre base imponible).

Con relación al importe de las deducciones y bonificaciones del IS de 2019 aparecen los siguientes datos¹⁰:

Impuesto sobre sociedades 2019	En miles de €	
Total datos consolidados		
Número de sociedades	1.614.291	
Compensación de bases imponibles	27.995.589	
Deducciones por doble imposición	1.170.055	38,08 %

¹⁰ Los datos se han extraído de la página de deducciones aplicadas consolidadas, donde se recoge la serie histórica desde 2014 a 2019. En el cuadro anterior se ha transcrito solo los datos de 2019 y se ha añadido por el autor el dato porcentual.

https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubikf58a5c639523801e804b75e2159668d2e80fad729.html

Impuesto sobre sociedades 2019	En miles de €	
Total datos consolidados		
▶		
Interna	459.606	
Internacional	710.449	
Deducciones (capítulo IV)	1.269.374	41,32 %
Inversiones protección medio ambiente (PM)	-	
Deducción creación empleo trabajadores con discapacidad (CE)	13.908	
Gastos en investigación y desarrollo (CT)	229.361	
Gastos en innovación tecnológica (IT)	206.404	
Producciones cinematográficas (PC)	6.126	
Gastos formación profesional (FP)	-	
Espectáculos en vivo artes escénicas y musicales	13.406	0,44 %
Deducción por inversión en Canarias	266.308	8,67 %
Deducción (arts. 36 y 42 LIS)	152.717	4,97 %
Deducción por donativos a entidades sin fines lucro	200.447	6,52 %

Como puede comprobarse, los datos no distinguen entre los tipos de empresa y no se puede identificar cómo operaría en el caso de las grandes empresas. En cualquier caso, el importe de las deducciones por mecenazgo supone un 6,52 % del total.

3. La nueva tributación mínima en el IS (art. 61 LIS)

3.1. La configuración del mecenazgo en la LIS: el gasto no es deducible en la base imponible

El mecenazgo de la Ley 49/2002 realizado por los sujetos pasivos del IS operaba bajo los siguientes parámetros generales (art. 20 Ley 49/2002):

1. La donación se considera un donativo o liberalidad a los efectos del artículo 15 e) de la LIS y, por consiguiente, como una partida no deducible en la base imponible. Contablemente será un gasto que se registre y habrá que ajustarlo de manera positiva para determinar la base imponible del impuesto.

2. El importe de la donación, y que se ha ajustado en la base imponible, será a su vez la base de la deducción de mecenazgo. La deducción será del 35 % (40 % en el caso de fidelización).

El sistema de deducción en cuota ofrece un incentivo sobre la deducción con base en un 10 % o 15 % de margen (diferencia entre el tipo de gravamen y el tipo de deducción). Lo anterior supone que de cada 100 unidades que recibe el donante, las empresas soportan con fondos propios 65 unidades y el resto es aportación de la Hacienda pública que se hace a la entidad elegida por el donante (subvención indirecta).

3. El lugar y el momento en el que se práctica la deducción por mecenazgo en el IS se fija normativamente. El artículo 20.1 de la Ley 49/2002 dispone que:

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

La deducción por mecenazgo se ubica en último lugar. Se minoran las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II (deducciones para evitar la doble imposición internacional), III (bonificaciones) y IV (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) del título VI de la LIS. Y después van las de mecenazgo. Y si la cuota no llega para absorber el beneficio fiscal por mecenazgo, se puede seguir aplicando en los 10 años inmediatos y sucesivos.

4. La donación (base de esta deducción) no podía exceder del 10 % de la base imponible del periodo impositivo. Las cantidades que excedían de este límite se podían aplicar en los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

El mecenazgo de sociedades mercantiles se asentaba, por tanto, bajo tres parámetros. El primero, había que ajustar la base imponible con la donación realizada (aumento de la base imponible). Una entidad mercantil con un resultado contable de 900 unidades que hubiera realizado una donación de 100 unidades debería ajustar positivamente la base en dicha cuantía, de tal manera que la base imponible sería de 1.000 unidades. El segundo, para la efectividad del beneficio fiscal el donante debe tener bases imponibles positivas suficientes. De esta manera, una entidad mercantil con una base imponible de 1.000 unidades podía hacer una donación de 100 unidades si quería aprovecharse del máximo del beneficio (límite del 10 %) y tendría derecho a una deducción en cuota de 35 unidades. El resultado final es que la entidad mercantil tendría una cuota íntegra de 250 unida-

des (25 % de tipo aplicada a una base imponible de 1.000) y una deducción por mecenazgo de 35 unidades, por lo que la cuota líquida sería de 215. Es decir, el tipo de gravamen efectivo final sobre la base imponible sería de 21,5 %. Como puede verse, la deducción por mecenazgo habría absorbido un tipo efectivo del 3,5 sobre la totalidad de la base imponible. Por último, para que operase el beneficio fiscal, el resto de las bonificaciones y deducciones no han debido agotar la cuota íntegra. Por tanto, si una entidad actuaba de una manera económicamente óptima, donando solo aquellas cantidades que dieran derecho a aprovecharse de manera íntegra de la deducción, debería asegurarse que la cuota íntegra era capaz de absorber la totalidad de las bonificaciones y las deducciones.

La tributación mínima para las grandes empresas cambia los anteriores paradigmas y añade un nuevo elemento, la deducción por mecenazgo, que se hace en último lugar; solo operará en el caso de que el importe final a pagar por el contribuyente no sea inferior al 15 % de la base imponible. De esta manera, una entidad mercantil que actúe de manera fiscalmente óptima deberá asegurarse de manera previa que el tipo de gravamen efectivo esperado sea muy superior al 15 % para poder absorber las deducciones por mecenazgo (que operan en último lugar)¹¹.

3.2. La tributación mínima del artículo 30 bis de la LIS

El legislador ha ido progresivamente limitando en los últimos años algunos de los derechos que tenían las grandes empresas para reducir la base imponible del IS y, por tanto, la cuota final a pagar. Modificaciones como las vinculadas a los límites por deterioros de créditos, la deducción de los gastos financieros, las bases imponibles negativas, son estaciones de un trayecto normativo que parece que no tiene final. Han sido modificaciones realizadas para ensanchar las bases de tributación de las empresas, especialmente para las denominadas «grandes entidades» (algunas de estas limitaciones se aplican a partir de un umbral que normalmente será suficiente para las pymes)¹².

¹¹ Con relación al límite del 10 % de la base imponible para la deducción por mecenazgo Ucelay Sanz (2022, p. 89) entiende que no tiene sentido que haya un límite del 15 % sobre la base imponible y que, al no exceptuar el régimen de tributación mínima los límites propios del resto de deducciones, haya otro límite adicional del 10 %. Mantiene este autor que 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 debería ser corregida y quizás dado el anteproyecto existente en materia de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro la situación producida puede ser objeto de corrección.

¹² Aunque también ha habido modificaciones para evitar la operatividad de las deducciones en la cuota, como la regulada en la disposición adicional decimoquinta de la LIS para las deducciones para evitar la doble imposición internacional.

Y la estación final es la tributación mínima. Una vez aumentadas las bases, el siguiente paso ha sido determinar una cuota líquida mínima del 15 % sobre esa magnitud aumentada para las grandes empresas¹³. Es cierto que las limitaciones a la deducción de ciertos gastos o cuotas para las grandes empresas (como la de los gastos financieros, bases imponibles negativas, deducción de cuotas para evitar la doble imposición internacional) individualmente consideradas pueden plantear dudas sobre su respeto al principio de capacidad económica. Pero si al conjunto de todas ellas le añadimos ahora un nuevo límite con la tributación mínima, entendemos que resulta difícil mantener que la estructura actual del IS respete el principio de capacidad económica en todos los casos.

El nuevo artículo 30 bis de la LIS, incorporado por La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, ha determinado el siguiente régimen general con relación a la tributación mínima:

- a) Se aplica, exclusivamente a las entidades «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 que tributen en el régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios». Se trata de una redacción extraña en tanto se mezcla el concepto de gran empresa, identificado con aquellas con una cifra neta superior a 20 millones de euros, con el de régimen de tributación consolidada cualquiera que sea su cifra de ingresos. Son dos supuestos que no guardan una coherencia interna y desconocemos cuál es la razón de que un sistema vinculado a grandes empresas incluya a grupos de sociedades que

¹³ Lucas Durán (2022) advierte lo siguiente:

[la] medida se alinea con las tendencias internacionales en torno a lo que se conoce como Pilar II de la OCDE y que consiste en un acuerdo –hasta el momento, meramente político– para que las sociedades tributen a un mínimo del 15 por 100 de los beneficios obtenidos, si bien tal umbral solo afectaría a las grandes empresas multinacionales, esto es, a las que tengan una facturación de 750 millones o más.

Cruz Amorós (2022) señala que la tributación mínima aprobada en España nada tiene que ver con la imposición mínima del 15 % de los beneficios de las multinacionales (Pilar 2 o reglas *GloBE* –*Global Anti-Base Erosion Rules*–). Ni el ámbito subjetivo, ni la forma de configurar la tributación mínima, ni

por último pero principal, la finalidad de la reiterada tributación mínima encuentran parecido entre la vigente norma doméstica y la propuesta internacional. Y es que la primera exige sin matizaciones, de acuerdo con el preámbulo de la citada Ley de Presupuestos, que la aplicación de las **deducciones** en la **cuota del impuesto sobre sociedades** no pueda rebajar la cuota líquida por debajo del 15 % de la base imponible, la segunda tiene como finalidad cerrar algunos de los **riesgos pendientes de BEPS**, poniendo coto a la competencia fiscal excesiva basada en la tributación efectiva, de forma que se limiten las oportunidades de erosión de bases imponibles. Pareciera, pues, que lo único que tienen en común es el porcentaje de tributación elegido, 15 %, y la finalidad de establecer un **suelo de tributación** para algunos contribuyentes (por muy distinta que sea la determinación aquella y de estos).

pueden tener bases imponibles poco significativas por el mero hecho de haber optado por el régimen de tributación consolidada¹⁴. Es más, una primera lectura parecería apuntar a que se trata de una medida para desincentivar a los pequeños grupos a que opten por el sistema de tributación consolidada.

El parámetro de los 20 millones de euros se vincula a cada sociedad individual y no tomando en consideración el grupo de empresas. No existe una norma de efecto equivalente a la que hay para las entidades de reducida dimensión donde sí se toma como referencia el grupo para determinar una cifra neta de negocios inferior a 10 millones de euros (art. 101 LIS). Esto supone que un grupo de sociedades con una cifra de neta de negocios superior a ese umbral, pero donde las sociedades del grupo estuvieran por debajo del mismo, no aplicarían el régimen de tributación mínima. Igualmente supondrá que en un grupo de sociedades algunas de ellas estén dentro y otras estén fuera de la aplicación del artículo 30 bis, de tal manera que se podría acudir a estas últimas para hacer operaciones que no podrían disfrutar de un beneficio fiscal inmediato si operara el régimen de tributación mínima¹⁵.

Por otro lado, no a todas las entidades con una cifra neta de negocios superior a 20 millones de euros se le aplica la tributación mínima, sino que se excluyen cierto tipo de entidades, como, por lo que a este estudio interesa, las entidades no lucrativas acogidas a la Ley 49/2002¹⁶.

- b) A los efectos de determinar la magnitud a la que se aplica el tipo del 15 % se establece que la base imponible debe ser «minorada o incrementada, en su caso y según corresponda, por las cantidades derivadas del artículo 105 de esta Ley y minorada en la Reserva por Inversiones regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias». El artículo 105 regula la reserva de nivelación de bases imponibles dentro de los in-

¹⁴ De hecho, los grupos consolidados, con independencia de su tamaño o dimensión, son objeto de un especial control por la AEAT (Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022).

¹⁵ Desde el punto de vista de la neutralidad fiscal, la instauración de un sistema de tributación mínima para las sociedades individuales que superen los 20 millones de euros puede incidir en la organización de las empresas y su forma jurídica, en tanto decisiones organizativas empresariales podrían estar condicionadas por el nuevo artículo 30 bis de la LIS. Por todos, López Espadafor (2005, p. 107) advierte que el principio de neutralidad fiscal implica que «no sea el factor tributario el que determine la forma de organización a elegir por el empresario, sino que tal opción venga determinada por otros factores intrínsecos a la empresa, como su volumen, tipo de actividad o dimensión del mercado en el que opere».

¹⁶ El artículo 30 bis.1, párrafo segundo, de la LIS, excluye de la aplicación de la tributación mínima

a los contribuyentes que tributen a los tipos de gravamen previstos en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las entidades de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

centivos fiscales para las entidades de reducida dimensión¹⁷. Se trata, por tanto, de una base imponible corregida.

- c) La cuota líquida mínima anteriormente determinada (base imponible corregida por el 15 %) tiene otro límite inferior que opera como una suerte de cuota líquida mínima ajustada.

El artículo 30 bis.2 a) de la LIS dispone que sí serán fiscalmente deducibles la siguientes partidas, por este orden: 1. El importe de cualquier «bonificación» que sean de aplicación (lo que incluye el art. 33 –bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla–, el art. 34 –bonificación por prestación de servicios públicos locales–, el art. 49 –entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda– y las reguladas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias) y el importe de la deducción prevista en el artículo 38 bis de esta ley (deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias). 2. Deduciones por doble imposición reguladas en los artículos 31 (deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente), 32 (deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios), 100 (imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes) y disposición transitoria vigésima tercera de esta ley (régimen transitorio en el IS de las deducciones para evitar la doble imposición), respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso.

Como consecuencia de las anteriores minoraciones puede haber dos escenarios. El primero, que una vez practicadas estas, la cuota líquida mínima ajustada sea inferior a la cuota líquida mínima (base imponible corregida por 15 %). En dicho caso, la cuota líquida mínima ajustada sería el importe a pagar. El segundo, que fuera mayor. En dicho caso, se tomará como referencia la cuota líquida mínima y se podrá seguir aplicando el resto de las deducciones hasta agotar la cuota líquida mínima.

Se aplica, por tanto, la siguiente regla: la cuota final que opera como mínimo será la menor de la cuota líquida mínima y de la cuota líquida ajustada. Si la menor es la cuota líquida mínima ajustada, no es necesario seguir practicando deducciones en tanto se ha alcanzado el mínimo. Si la menor es la cuota líquida mínima, se podrán seguir practicando las deducciones pendientes hasta el límite de esa cuota.

Desde un punto de vista material, la existencia de esa cuota líquida mínima ajustada donde se permite aplicar la totalidad de las bonificaciones y la deducción

¹⁷ La reserva de nivelación del artículo 105 de la LIS da la posibilidad de minorar la base imponible en el 10 % de su importe, con el límite de 1 millón de euros. Esta reserva de nivelación solo se puede aplicar por entidades de reducida dimensión (10 millones de euros de cifra neta de negocios tomando en consideración todo el grupo). La tributación mínima se aplica para entidades cuya cifra neta de negocios a nivel individual sea de 20 millones de euros. Por tanto, parece que el ajuste por las reservas de nivelación será excepcional en tanto requeriría que la entidad de reducida dimensión pase a ser gran empresa (20 millones de euros de cifra neta de negocio) y, además, tenga cantidades pendientes de aplicar derivadas de esta reserva.

por inversiones realizadas por las autoridades portuarias, supone que la finalidad última de la tributación mínima sea limitar la efectividad de las deducciones para incentivar determinadas actividades. El hecho de eliminar del cómputo las deducciones vinculadas a la deducción por doble imposición parece que estaría dirigido a respetar la capacidad económica real de las entidades y por el hecho de que la operatividad de estas deducciones ya tiene un límite específico previo del 50 % sobre la cuota íntegra¹⁸. El resto de las deducciones y bonificaciones podrían calificarse como incentivos vinculados a fines no fiscales. Y dentro de estos, se ha hecho una discriminación. El legislador respeta la deducción de todas las bonificaciones y de una deducción concreta (la de las autoridades portuarias), sin que podamos encontrar una justificación jurídica. Desde un punto de vista operativo, en el modelo 200 del IS para el ejercicio 2020 se emplea el concepto de «Cuota íntegra ajustada positiva» (casilla 582), que, sorprendentemente, es una magnitud que casi coincide con lo determinado en el artículo 30 bis.2 a) de la LIS.

Cuota íntegra	
Cuota íntegra	
Incremento por incumplimiento reserva de nivelación (art. 105.6 LIS).....	
Bonificaciones y deducciones por doble imposición. Cuota íntegra ajustada positiva	
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33 LIS)	00567
Bonificaciones por prestación de servicios (art. 34 LIS).....	00568
Bonificación rendimientos por ventas bienes corporales producidos en Canarias (art. 26 Ley 19/1994)	00563
Bonificaciones Sociedades Cooperativas (Ley 20/1990)	00566
Bonificaciones entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (Capítulo III Título VII LIS).....	00576
Otras bonificaciones	00569
Deducciones por doble imposición (desglose en páginas 15 y 16):	
DI interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 30 RDLeg. 4/2004).....	00570
DI interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (DT 23ª.1 LIS).....	01344
DI interna generada y aplicada en el ejercicio (DT 23ª.1 LIS).....	01280
DI internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 31 y 32 RDLeg. 4/2004)	00572
DI internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 31 y 32 LIS)	00571
DI internacional generada y aplicada en el ejercicio actual (arts. 31 y 32 LIS)	00573
Transparencia fiscal internacional (art. 100.11 LIS).....	00575
DI interna intersocietaria al 5/10% (cooperativas)	00577
Bonificaciones empresas navieras en Canarias (art. 76 Ley 19/1994).....	00581
Cuota íntegra ajustada positiva	

¹⁸ La disposición adicional decimoquinta de la LIS (límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016) que se aplica a los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros y donde se determina que:

El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente.

Por tanto, las deducciones de los artículos 31 y 32 ya tienen un límite específico al margen de la tributación mínima que se aplicará de manera efectiva. Si este límite se aplica, no parece que tuviera sentido, además, aplicar un segundo límite adicional.

La única variable que no coincidiría es la deducción de las autoridades portuarias del artículo 38 bis de la LIS. Pero en España solo hay 28 autoridades portuarias, por lo que no tiene incidencia en la gestión del tributo¹⁹. Por tanto, podría parecer que la cuota líquida mínima ajustada se ha diseñado jurídicamente para que coincida con la gestión del modelo 200 del impuesto²⁰.

La tributación mínima se ha confeccionado, por consiguiente, como una medida dirigida a mitigar los beneficios fiscales de las deducciones para incentivar determinadas actividades. En el modelo 200 del IS para el ejercicio 2020 se identifican cuáles son estas deducciones.

Cuota íntegra ajustada positiva	
Otras deducciones. Cuota líquida positiva	
Apoyo fiscal a la inversión y otras deducciones	00583
Deducción DT 24 ^º .7 LIS y art. 42 RDLeg. 4/2004 (desglose en página 16).....	00585
Deducciones DT 24 ^º .1 LIS (desglose en página 16 bis).....	00584
Deducciones para incentivar det. actividades (Cap. IV Tit. VI, DT 24 ^º .3 LIS y art. 27.3 primero Ley 49/2002) (desglose en páginas 17 y 18)	00588
Deducciones por producciones cinematográficas extranjeras (art. 36.2 LIS).....	01039
Deducciones por producciones cinematográficas extranjeras en Canarias (art. 36.2 LIS y DA 14 ^ª Ley 19/1994)	02314
Deducción por inversiones y gastos realizados por las autoridades portuarias (art. 38 bis LIS) ..	02315
Deducción donaciones a entidades sin fines de lucro (Ley 49/2002) (desglose en página 18 bis) .	00565
Deducciones Inversión Canarias (desglose en página 16 bis).....	00590
Deducciones específicas de las entidades sometidas a normativa foral	00399
Deducciones excluidas de límite I+D+i (desglose en página 19).....	00082
Deducción por reversión de medidas temporales DT 37 ^º .1 LIS (desglose en página 18 bis)....	01040
Deducción por reversión de medidas temporales DT 37 ^º .2 LIS (desglose en página 18 bis)....	01041
Cuota líquida positiva	

De las anteriores deducciones, no computan las deducciones de las autoridades portuarias ni, tampoco, las deducciones por las inversiones realizadas en Canarias (art. 94 Ley 20/1991)²¹.

¹⁹ La información puede verse en la página web de Puertos del Estado (Gobierno de España) que está en <https://www.puertos.es/es-es/nosotrospuertos>

²⁰ No creemos que sea posible pensar que el diseño legislativo de una norma como la tributación mínima no se haya hecho solo con estrictos criterios jurídicos y constitucionales. Pero no podemos dejar de sorprendernos de la coincidencia con los parámetros del modelo, por lo que no podría excluirse que la razón última de la elección de las partidas que constituye la cuota líquida mínima ajustada se daba solo a motivos de gestión tributaria y cruce informático de datos.

²¹ El último párrafo del artículo 30 bis.2 b) de la LIS dispone que:

Las deducciones cuyo importe se determine con arreglo a lo dispuesto en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias,

Si volvemos a los datos estadísticos que anteriormente recogíamos con relación al IS del ejercicio 2019, el importe de las deducciones practicadas eran las siguientes (en miles de euros).

Deducciones (capítulo IV)	1.269.374
Inversiones protección medio ambiente (PM)	–
Deducción creación empleo trabajadores con discapacidad (CE)	13.908
Gastos en investigación y desarrollo (CT)	229.361
Gastos en innovación tecnológica (IT)	206.404
Producciones cinematográficas (PC)	6.126
Gastos formación profesional (FP)	–
Espectáculos en vivo artes escénicas y musicales	13.406
Deducción por inversión en Canarias	266.308
Deducción (arts. 36 y 42 LIS)	152.717
Deducción por donativos a entidades sin fines lucro	200.447

Por tanto, y teniendo en consideración que se ha eliminado de la tributación mínima la deducción por inversiones en Canarias (más de 266 millones de euros de deducción), podemos afirmar que la tributación mínima es una reforma dirigida específicamente a mitigar los beneficios fiscales de las grandes empresas en tres tipos de actividades: las de I+D+i (art. 35 LIS), las del artículo 36 de la LIS (producciones cinematográficas españolas y extranjeras y la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales) y las de mecenazgo de la Ley 49/2002²².

se aplicarán, respetando sus propios límites, aunque la cuota líquida resultante sea inferior a la mencionada cuota líquida mínima.

²² No obstante lo anterior, Ucelay Sanz (2022, p. 88) advierte que:

operando solo deducciones con el límite del 25 por 100, sobre un tipo de gravamen del 25 por 100 y no habiendo bonificaciones o deducciones por doble imposición, el tipo efectivo sobre la base imponible sería del 18,75 por 100 –el 75 por 100 del 25 por 100– y por lo tanto superior al 15 por 100 por lo que la cuota líquida mínima no va a afectar a la mayor parte de las entidades. Sin

- d) En el caso de que la cuota mínima sea superior a la cuota ajustada, el contribuyente podrá seguir aplicando «las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima». Por último, para cerrar el régimen, el apartado 3 del artículo 30 bis de la LIS determina 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».

En el caso del mecenazgo, la deducción se ubica en último lugar; solo se aplica una vez minoradas las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II (deducciones para evitar la doble imposición internacional), III (bonificaciones) y IV (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) del título VI de la LIS. Y, a diferencia del resto de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, cuyo plazo de aplicación es de un mínimo de los 15 años inmediatos y sucesivos (art. 39.1 LIS), en el caso de las deducciones por mecenazgo este plazo se reduce a 10 (art. 20.1 Ley 49/2002). Por tanto, en el supuesto de que aplique la cuota mínima, las primeras deducciones que se excluyen serán las de mecenazgo de la Ley 49/2002. Además, su plazo para poder absorberlas en años sucesivos se limita a 10 años en lugar del mínimo de los 15 para el resto de las deducciones para incentivar determinadas actividades.

4. Consecuencias de la tributación mínima del artículo 30 bis: una limitación al mecenazgo empresarial

Una vez analizado el régimen de la tributación mínima para las grandes empresas, se pueden extraer dos conclusiones. La primera, que es una medida diseñada para limitar los efectos de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y, más en concreto, tres tipos de deducciones: las de I+D+i (art. 35 LIS), las del artículo 36 de la LIS (producciones cinematográficas españolas y extranjeras y producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales) y las de mecenazgo de la Ley 49/2002. La segunda, que el mayor damnificado de la tributación mínima es el mecenazgo empresarial de la Ley 49/2002. Teniendo en consideración que, como hemos visto, el 85 % del mecenazgo por personas jurídicas se hace por grandes empresas, y que las primeras deducciones que se excluyen para la tributación mínima son las de mecenazgo y que el plazo para llevarse las no deducidas al futuro es menor, parece que uno de los objetivos encubiertos de la reforma operada en el artículo 30 bis de la LIS sería la de recortar los beneficios fiscales del mecenazgo de las grandes empresas. Nos encontramos ante un desincentivo tri-

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.

butario para las donaciones de empresa; para beneficiarse de las donaciones a terceros es necesario que la Hacienda pública haya cobrado lo que entiende que es un mínimo que le corresponde y solo el exceso se podrá donar²³.

Este desincentivo se vincularía a las denominadas «fundaciones de empresa» que se financian con donaciones del grupo de empresas²⁴. Las fundaciones que tienen participaciones de sociedades mercantiles y donde su financiación sería a cargo de dividendos de las sociedades participadas no estarán incluidas en este supuesto. Sí lo estarán las denominadas fundaciones de empresa que se financien con donaciones y que son fundaciones vinculadas al grupo de empresas a través del control de patronato²⁵.

Este nuevo marco legal sobre la tributación mínima va a suponer que las grandes empresas deban adaptarse en el caso de que las deducciones por donaciones no tengan cabida dentro de la cuota líquida mínima. Aquellos grupos de empresa que puedan derivar las donaciones a otras entidades dependientes con una cifra neta de negocios inferior a 20 millones de euros podrán vadear este problema, al menos parcialmente, en tanto el límite del 10 % de la base imponible limitará las opciones. En el resto de los casos, y siempre que las empresas

²³ En el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria publicado (Comité de Personas Expertas, 2022, p. 443) se propone que al no existir una evidencia concluyente contra la efectividad de la deducción por mecenazgo en el IS «resulta recomendable su mantenimiento». Sin embargo, obvia en su análisis hacer cualquier mención a cómo afecta la tributación mínima sobre el mecenazgo. Sin embargo, si analiza la tributación mínima con relación a la deducción por I+D+i. En este caso (p. 455) el Comité de Personas Expertas

propone que se tomen medidas que eviten la limitación de la aplicación de estos incentivos fiscales en función de si el tipo efectivo sobre la base imponible previa en el IS no alcanza el 15 %. La reciente introducción de esta norma de tributación mínima afecta a las entidades innovadoras que superen una cifra arbitraria de CNN de 20 millones de euros. En particular, se propone la exclusión de los beneficios fiscales a la I+D+i del cómputo de la base imponible previa sobre la que se computa este tipo efectivo mínimo de tributación. Las razones para esta propuesta son múltiples, pero entre ellas destacan la no vinculación de las reglas generales de aplicación de los incentivos al tamaño empresarial, y el hecho que la actual norma pudiera tener un impacto pernicioso en las decisiones de las empresas con mayor intensidad innovadora. En concreto, la regla tiene un impacto mayor sobre aquellas entidades con un mayor peso relativo de su gasto o inversión en actividades innovadoras en relación a su beneficio.

²⁴ Señala Embid Irujo (2019, nota a pie 114) que la fundación de empresa

suele responder al propósito de grandes empresas de financiar la realización de actividades de interés general, sirviendo la fundación de instrumento idóneo al efecto. Además de esta finalidad, la fundación de empresa termina siendo un poderoso instrumento de mejora de la «imagen corporativa» de la empresa constituyente y, en tal sentido, puede servir, entre otras finalidades, para canalizar actividades propias de la llamada responsabilidad social corporativa.

²⁵ Las fundaciones de empresa presentan dos estructuras tipo. Por un lado, las denominadas fundaciones con *endowment*, donde el grupo de empresas dota a la fundación con un fondo permanente que tiene como finalidad dar solidez y continuidad en el tiempo a las actividades de la fundación. En muchos casos, será a través de participaciones de las empresas y la forma de financiarse será mediante dividendos. La otra forma es a través de trasvases de recursos periódicos y que dependen en cada caso de la voluntad del grupo.

quieran seguir realizando donaciones con beneficio fiscal, una posible vía de escape será llevarse el mecenazgo a gasto deducible en la base imponible, aunque tenga un coste fiscal. De esta manera, se evitará el problema de la tributación mínima y, a cambio, se perderá un incentivo fiscal de 10 o 15 puntos (la diferencia de considerar un gasto deducible al tipo de gravamen frente a una deducción en la cuota al 35 % o el 40 % en el caso de fidelización).

Esta segunda opción toma especial relevancia debido a la última jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS). El alto tribunal ha dictado dos sentencias que van a tener incidencia directa en la forma en la que las entidades mercantiles van a poder ejercer la responsabilidad social corporativa y el mecenazgo. La primera Sentencia, dictada en el ámbito del IS, es la 30 de marzo de 2021 (rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–). El TS afirma que son deducibles aquellas liberalidades o donaciones que estén dirigidas, dentro de la propia actividad empresarial a conseguir un mejor resultado empresarial, sin que sea necesario que sea una consecución directa e inmediata de los resultados, sino que basta un posible resultado indirecto y de futuro. Supone un cambio del concepto de donativo o liberalidad deducible en la base imponible de la LIS (art. 15.1 e) donde basta una correlación indirecta con un posible beneficio para que una donación o gasto sea deducible. De esta manera, cualquier donación o liberalidad donde pueda existir un reconocimiento potencial de la empresa pasará a ser fiscalmente deducible en la base. Y en las empresas, conforme a la doctrina del interés social, cualquier desembolso debería llevar aparejada alguna ventaja directa o indirecta, aunque sea potencial o de difícil cuantificación. De esta manera, el ámbito de aplicación del mecenazgo podría estar sometido a revisión²⁶.

La segunda Sentencia del TS, dictada en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA), es la de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–) sobre los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio, donde acoge una interpretación ciertamente laxa sobre cuándo una operación puede calificarse como onerosa a efectos de IVA. El análisis del TS se hace con arreglo a criterios estrictos del IVA, donde no se analiza la intensidad o la proporción del retorno obtenido por el aportante, de tal manera que si existe una determinada contraprestación, y aunque sea difícilmente perceptible en términos económicos, la operación en su totalidad se debe reconducir a una prestación onerosa en el IVA. Y la existencia de esa onerosidad supondrá que en el ámbito del IS el negocio sea reconducido a gasto deducible. De esta manera, la mera difusión de la imagen de la empresa podrá ser suficiente para calificar la operación como gasto deducible en sede del donante.

²⁶ El problema de base es que no parece posible reconducir el mecenazgo a algo puramente altruista y desinteresado. Lo lógico es que la empresa busque un retorno de cualquier tipo. Y en este ámbito toma relevancia el concepto convenio de colaboración en el que obtiene una difusión de su ayuda (deducible en la base imponible del IS). Como advierte Martín Dégano (2021, p. 62):

[la] ENL, con la firma del Convenio, se compromete a difundir la participación del colaborador en la realización de la actividad de interés general para que trascienda en la sociedad. Esta es la auténtica nota característica del Convenio por la que el colaborador busca cierta notoriedad o resonancia frente al anonimato que supone la donación para el donante.

En definitiva, la nueva normativa de la tributación mínima del artículo 30 bis de la LIS y las consecuencias de la última doctrina del TS son fundamento suficiente para repensar los cánones del mecenazgo empresarial²⁷.

Referencias bibliográficas

- Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF). (2020). *Evaluación del gasto público 2019. Estudio beneficios fiscales*. <https://www.airef.es>
- Blázquez Lidoy, A. (2021). El valor de referencia y la reforma encubierta del mecenazgo de bienes inmuebles. *Nueva Fiscalidad*, 4.
- Blázquez Lidoy, A. (2022). La deducción de las liberalidades y donaciones realizadas en interés de la empresa: un cambio de paradigma en el mecenazgo empresarial y en los convenios de colaboración. *Quincena Fiscal*, 7.
- Comité de Personas Expertas. (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. https://www.ief.es/Investigacion/Com_LibroBlanco.vbhtml
- Cruz Amorós, M. (2022). Los pilares de la tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades. *Actum Fiscal*, 179, 13-14.
- Embid Irujo, J. M. (2019). *Actividad económica en el mercado e interés general. Sobre el Derecho de fundaciones de nuestro tiempo*. Boletín Oficial del Estado.
- López Espadafor, C. M. (2005). Consideraciones sobre neutralidad fiscal en el ámbito empresarial. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 262, 103-140.
- Lucas Durán, M. (2022). La nueva tributación mínima en el impuesto sobre sociedades: cuestiones conflictivas. *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria* (25 de enero de 2022). <https://www.politicafiscal.es/invitados/la-nueva-tributacion-minima-en-el-impuesto-sobre-sociedades-cuestiones-conflictivas>
- Martín Dégano, I. (2021). *Los convenios de colaboración empresarial*. Dikynson.
- 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*, 467, 79-94.

²⁷ En otro estudio nuestro analizamos con detalle las implicaciones que para el mecenazgo tienen las Sentencias del TS de 30 de marzo de 2021 (rec. núm. 3454/2019) y de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019) (Blázquez Lidoy, 2022).