
Las deducciones en el Impuesto de Sociedades 2022 y la cuota mínima

La Dirección General de Tributos se manifiesta sobre el encaje de la cuota líquida mínima del Impuesto sobre Sociedades y la monetización de las deducciones.

España - Legal flash

22 de febrero de 2023



Aspectos clave

- > La Dirección General de Tributos (“DGT”) concluye sobre el mal encaje de la regulación de la cuota líquida mínima del Impuesto sobre Sociedades y la aplicación de la deducciones por I+D+i y por producciones cinematográficas por encima del límite de la cuota íntegra del Impuesto.
- > La DGT confirma, tal como entendimos en un post previo publicado en la web de CUATRECASAS, que la nueva regulación de la cuota líquida mínima positiva, aplicable a partir del ejercicio 2022, no debe perjudicar la posibilidad de aplicar por encima de los límites y/o la monetización de las citadas deducciones.



La cuota líquida mínima positiva en el Impuesto sobre Sociedades

Como es sabido, la Ley 22/2021 de 28 de diciembre de 2022, de Presupuestos Generales del Estado para 2022, introdujo una tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades (“IS”) para (i) aquellos contribuyentes con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20 millones de euros en el ejercicio previo y (ii) los grupos fiscales.

Dicha medida entró en vigor para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2022. En consecuencia, para los contribuyentes con periodo impositivo coincidente con año natural afecta por primera vez en la autoliquidación que se presentará el próximo julio de 2023, y cuyos modelos del impuesto aún no se han aprobado por la correspondiente orden ministerial.

Dicha tributación mínima se articula mediante el establecimiento de una cuota líquida mínima cuya cuantificación se determina aplicando a la base imponible positiva del ejercicio un porcentaje dado (con carácter general, del 15% y en determinados supuestos, del 18% o 10%).

Como expusimos en nuestro [Legal flash | Medidas fiscales aprobadas para 2022](#), dicha cuota líquida mínima conlleva una limitación en la aplicación de las deducciones por inversiones y/o por la realización de determinadas actividades económicas (como la deducción por investigación y desarrollo e innovación tecnológica, la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, y las deducciones por creación de empleo, entre otras), que se engloban en la letra C del esquema de liquidación del IS que se expone a continuación:

| LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES TRAS LPGE 2022 | |
|--|--|
| Resultado contable | |
| +/- Ajustes positivos o negativos | |
| - Bases imponibles negativas ejercicios previos | |
| (i) Base imponible (BI) | |
| x Tipo de gravamen (25% o 30% o 15%) | |
| Cuota íntegra (BI x tipo gravamen) | A |
| - Bonificaciones y deducción art. 38 bis | B |
| - Deducciones por doble imposición | |
| - Deducciones de Canarias (Ley 20/1991 y 19/1994) | C |
| - Deducciones por inversiones o por actividades | |
| (ii) Cuota líquida | (A - B - C) vs (15% x BI)* (iii) Cuota líquida mínima |

* 18% x BI, entidades de crédito o hidrocarburos (30%)
10% X BI, entidades de nueva creación (15%)



Las dudas que suscitaba la regulación de la cuota líquida mínima con el régimen de la monetización de determinadas deducciones

La regulación de la cuota líquida mínima planteaba algunas dudas sobre su encaje con el régimen regulado en el artículo 39.2 y 39.3 de la Ley del IS, relativo a (i) la aplicación por encima del límite de la cuota íntegra (del 25% o 50%) de las deducciones por investigación y desarrollo e innovación tecnológica ("I+D+i") y por inversiones en producciones cinematográficas, y (ii) la posible solicitud del abono (monetización) de dichas deducciones. En concreto, el artículo 39.2 de la Ley del IS permite la aplicación de la deducción por encima de los citados límites y la solicitud del abono de la deducción por I+D+i, mientras que el artículo 39.3 de la Ley del IS se refiere a la deducción por inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o obras audiovisuales.

Recordemos que ambos apartados del artículo 39 de la Ley del IS permiten aplicar y solicitar el abono de las citadas deducciones por encima del límite del 25% o 50% de la cuota íntegra (del artículo 39.1 de la Ley del IS), aunque en el caso de la deducción por I+D+i ello tiene una penalización del 20% de la deducción.

En nuestro [post | Monetización de la deducción I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades](#) de abril de 2022 ya nos planteamos la incienca que debía tener la cuota líquida mínima positiva en la monetización de la deducción por I+D+i y concluimos que, a pesar del aparente mal encaje de ambas regulaciones, existían argumentos para entender que el régimen previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 39 no debía verse perjudicado.

El criterio de la Dirección General de Tributos

La Dirección General de Tributos recientemente ha hecho públicas las resoluciones [V0308-23](#) y [V0309-23](#), de 16 de febrero de 2023, en las que llega a la misma conclusión, en los siguientes términos (V0308-23):

De acuerdo con el régimen legal anteriormente expuesto, la deducción a que se refiere el escrito de consulta podrá, opcionalmente y cumpliéndose los requisitos exigidos a tal efecto, quedar excluida del límite establecido en el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de la LIS y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe.

En el caso concreto planteado, en presencia de cuota líquida mínima, una vez determinada esta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30 bis de la LIS, la entidad consultante aplicará la cuantía pendiente de la deducción generada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la LIS, una vez aplicado el descuento señalado, y solicitará a la Administración tributaria el abono de la cuantía que no haya podido ser deducida por insuficiencia de cuota en los términos y condiciones señalados en el artículo 39.2 de la LIS.



La aplicación del régimen del artículo 39.2 de la Ley del IS (para la deducción I+D+i) no supone que el efecto de la cuota líquida mínima positiva sea nulo, por cuanto la aplicación de la deducción por I+D+i por la vía del artículo 39.2 de la Ley del IS acarrea una penalización del 20% de la deducción. Este efecto se pone de manifiesto en el ejemplo que se expone a continuación, con la distinta liquidación del IS del ejercicio 2022, estando en vigor la aplicación de la cuota líquida mínima, versus la que hubiera correspondido de no haberse aprobado este cambio normativo. Se parte de una deducción por I+D+i de ejercicios previos (y que puede acogerse al régimen del artículo 39.2 de la Ley del IS) de 180.000€ y la aplicación del límite incrementado del 50% de la cuota íntegra del ejercicio (artículo 39.1 de la Ley del IS).

| Deducciones I+D+i de ejercicios previos | | 180.000,00 | |
|---|---|-------------------------|------------------------------------|
| | | IS sin cambio normativo | IS 2022 (con cuota líquida mínima) |
| Base Imponible | | 800.000,00 | 800.000,00 |
| | Cuota líquida mínima (15% x BI) | N/A | 120.000,00 |
| Base Imponible | | 800.000,00 | 800.000,00 |
| Cuota íntegra | | 200.000,00 | 200.000,00 |
| DDI + bonificaciones | | 0,00 | 0,00 |
| Cuota íntegra ajustada | (X) | 200.000,00 | 200.000,00 |
| | Límite deducciones (50%) | 100.000,00 | 100.000,00 |
| | Límite deducciones cuota líquida mínima | N/A | 80.000,00 |
| Deducción máxima aplicable (menor entre (A) y (B)) | (Y) | 100.000,00 | 80.000,00 |
| Cuota líquida previa artículo 39.2 LIS | (X)-(Y) | 100.000,00 | 120.000,00 |
| Importe que puede acogerse al artículo 39.2 LIS | | 80.000,00 | 100.000,00 |
| Descuento (20%): deducción que se pierde | | 16.000,00 | 20.000,00 |
| Deducción aplicada por la vía del artículo 39.2 LIS | (d) | 64.000,00 | 80.000,00 |
| Cuota a pagar o a devolver | (X)-(Y)-(d) | 36.000,00 | 40.000,00 |

Como puede apreciarse, la superior cuota a pagar por el IS del ejercicio 2022 respecto a la que se hubiera derivado sin este cambio normativo (superior en 4.000€) se deriva de la pérdida del 20% de la deducción adicional (20.000€) que se aplica por la vía del artículo 39.2 de la Ley del IS. En ambas liquidaciones se acaban aprovechando los 180.000€ de deducción por I+D+i de ejercicios previos, pero con motivo del efecto de la cuota líquida mínima, en el ejercicio 2022, se incrementa (en 20.000€) el importe aplicado por la vía del artículo 39.2 de la Ley del IS, con el efecto pernicioso del descuento del 20% por dicha parte.

Así, lo da a entender también la DGT en sus resolución V0308-23 al concluir: *“En el caso concreto planteado, en presencia de cuota líquida mínima, una vez determinada esta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30 bis de la LIS, la entidad consultante aplicará la cuantía pendiente de la deducción generada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la LIS, una vez aplicado el descuento señalado, (...)”*.

Este efecto pernicioso no se produce en el caso de la deducción para los productores de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales (artículo 36.2 y 39.2 de la Ley del IS), al no operar una penalización del 20% de la deducción en estos supuestos.



Otras cuestiones controvertidas de la deducción por I+D+i

Además de la cuestión tratada en los párrafos anteriores, los incentivos para la realización de determinadas actividades económicas siguen generando cierta controversia. Recordamos el reciente cambio de criterio de Audiencia Nacional, que limita el acceso a la deducción por innovación tecnológica a determinadas inversiones en *software*, y del que nos hacíamos eco en nuestro Legal flash | [La deducción por Innovación Tecnológica \(IT\) en proyectos de software](#).

Por otra parte, hemos tenido conocimiento de que en determinados supuestos la Administración tributaria ha entendido que la solicitud de la monetización de las deducciones por I+D+i solo es posible si con carácter previo se ha agotado íntegramente la cuota mediante la aplicación de esta misma deducción; criterio que nos parece muy discutible.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2023 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

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

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

