
Medidas fiscales aprobadas para 2022

Doce cuestiones clave para conocer las novedades fiscales más relevantes aprobadas por la Ley de Presupuestos del Estado para 2022 y el RDL 31/2021

Legal Flash del área Financiero y Tributario

29 de diciembre de 2021



Aspectos clave

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022 incluye medidas fiscales trascendentes en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concreto:

- En el Impuesto sobre Sociedades se aprueba una cuota líquida mínima aplicable a determinados contribuyentes.
- En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se introducen de nuevo modificaciones en el régimen fiscal y financiero de las aportaciones individuales y las contribuciones empresariales a sistemas de previsión social.



Introducción

A continuación se analizan las modificaciones fiscales más relevantes aprobadas por la [Ley 22/2021, de 28 de diciembre de 2021, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022](#) (“LPGE 2022”) y el [Real Decreto-ley 31/2021, de 28 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y se fija un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones a métodos y regímenes especiales de tributación](#) (“RDL 31/2021”), publicadas ambas en el Boletín Oficial del Estado el día 29 de diciembre de 2021.

Dichas modificaciones afectan al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Impuesto sobre Sociedades

La LPGE 2022 introduce una **tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades (“IS”)** para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2022.

1. ¿A qué contribuyentes afecta la modificación?

Los contribuyentes afectados son:

- aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios (“**INCEN**”) sea, al menos, 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, y
- aquellos que tributen en el régimen de consolidación fiscal, con independencia de su INCEN.

Quedan excluidas de su ámbito de aplicación las entidades a las que aplica un tipo de gravamen nulo o reducido, como por ejemplo: las entidades sin fines lucrativos a las que les resulta de aplicación el régimen fiscal de la Ley 49/2002, las sociedades de inversión de capital variable, los fondos de inversión de carácter financiero, las sociedades y fondos de inversión inmobiliario, los fondos de pensiones previstos en el 5 del artículo 29 de la Ley del IS y las SOCIMI reguladas en la Ley 11/2009.

2. ¿En qué consiste la medida? ¿Cómo se determina la tributación mínima?

La nueva regulación establece que la cuota líquida del IS no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15% a la base imponible del IS.

Sin embargo, se establece un porcentaje distinto al 15% para:



- Las entidades de crédito y las que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos (con un tipo impositivo del 30%) que deberán aplicar un porcentaje 18% (en lugar del 15%) y,
- Las entidades de nueva creación, que cumplan con los requisitos para tributar al tipo del 15%, aplicarán un porcentaje del 10% (en lugar del 15%). No obstante, debe advertirse que no será habitual que una entidad de nueva creación caiga dentro del ámbito subjetivo de aplicación de la tributación mínima del IS.

La normativa incluye también las siguientes reglas especiales:

- En el caso de cooperativas la cuota líquida mínima viene determinada por el 60% de la cuota íntegra calculada de acuerdo con su normativa.
- En el caso de entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC) el tipo mínimo del 15% debe aplicarse sobre la parte de base imponible que no tributa al tipo reducido del 4%.

En conclusión, las **magnitudes relevantes** a tomar en consideración son **la base imponible, la cuota líquida y la cuota líquida mínima**.

La **base imponible** se encuentra definida en la Ley del IS (artículo 10) como la renta obtenida en el periodo impositivo minorada en la compensación de bases imponibles negativas.

La LPGE 2022 da una nueva redacción al artículo 30 de la Ley del IS para definir el concepto de **cuota líquida**, como la magnitud resultante de minorar la cuota íntegra en las bonificaciones y deducciones que se apliquen y que, en ningún caso, podrá ser negativa. Esta nueva regulación no modifica los límites propios de las deducciones por doble imposición y de las deducciones por la realización de actividades económicas, que seguirán operando.

Y, por último, el nuevo artículo 30 bis de la Ley del IS, introducido por la LPGE 2022, regula cómo se cuantifica la **cuota líquida mínima**.

De forma esquemática incluimos, a continuación, un cuadro del proceso de liquidación del IS, con sus distintas partidas, a efectos de analizar la tributación mínima.



LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES TRAS LPGE 2022		
Resultado contable		
+/- Ajustes positivos o negativos		
- Bases imponible 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%)

Si atendemos a la mecánica de liquidación del impuesto, la base de cálculo de la tributación mínima es la base imponible; magnitud que se obtiene tras la aplicación de todos los ajustes al resultado contable, incluyendo, entre otros, los ajustes para eliminar la doble imposición (como el artículo 21 de la Ley del IS), la reserva de capitalización y la compensación de bases imponibles negativas. **Para cuantificar dicha cuota líquida mínima se aplica sobre la base imponible el porcentaje del 15% (18%/10%, según proceda).**

Partiendo del esquema de liquidación, ello supone que:

- Si $(A - B - C)$ es superior a la cuota líquida mínima $(15\% \times BI)$, la cuota líquida será $(A - B - C)$.
- Si $(A - B - C)$ es inferior a la cuota líquida mínima $(15\% \times BI)$, en principio, deberán minorarse las deducciones a aplicar, porque la cuota líquida no puede ser inferior a la cuota líquida mínima. Como se comentará a continuación las deducciones que deberán ajustarse son las deducciones por inversiones o por la realización de determinadas actividades (C).

3. ¿Cabe, por tanto, concluir que la cuota líquida nunca podrá ser inferior al 15% (18% o 10%) de la base imponible del Impuesto?

No. En determinados supuestos la cuota mínima podrá ser inferior al 15% (18% o 10%) de la base imponible del impuesto, dado que la propia normativa establece excepciones.

En concreto, se establece una excepción relevante a efectos de la aplicación de esta regla y que afectará a las empresas que apliquen:

- (i) las bonificaciones previstas en la normativa del IS y la deducción por inversiones realizadas por entidades portuarias (del artículo 38 bis de la Ley del IS),



- (ii) Las deducciones para evitar la doble imposición (de los artículos 31, 32, 100 y disposición transitoria 23ª de la Ley del IS), y/o
- (iii) las deducciones por inversiones en Canarias, cuyo importe se determine con arreglo a lo dispuesto en la Ley 20/1991 y en la Ley 19/1994.

En estos casos, se establece expresamente que la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en las bonificaciones y deducciones citadas en el párrafo anterior podrá ser inferior al 15% (18% o del 10%, según proceda) de la base imponible. Es decir, si la cuantía resultante de la minoración de las bonificaciones y de las deducciones citadas es inferior al 15% (18% o 10%, según proceda) de la base imponible, aquella cuantía tendrá la consideración de cuota líquida mínima, en lugar del 15% (18% o 10% de la base imponible).

Partiendo del esquema de liquidación, ello supone que:

- Si $(A - B)$ es inferior a la cuota líquida mínima ($15\% \times BI$), la cuota líquida será $(A - B)$, y no podrán aplicarse en la declaración del ejercicio deducciones por inversiones o por realización de determinadas actividades.

Así pues, el impacto de la cuota líquida mínima afecta a los contribuyentes que deseen aplicar deducciones por inversiones y/o por la realización de determinadas actividades (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). Es decir, incide exclusivamente respecto a las deducciones que se engloban en la letra C del esquema de liquidación del IS expuesto previamente.

La aplicación de estas deducciones puede verse limitada con motivo de la nueva regulación de la cuota líquida mínima. En relación con estas deducciones, la norma establece que los créditos fiscales que no puedan ser aplicados, por esta nueva regulación, se podrán deducir en los períodos impositivos siguientes de conformidad con la normativa aplicable en cada caso.

Partiendo del esquema de liquidación, ello supone que:

- Si $(A - B) > (15\% \times BI)$ y, además, $(A - B - C) < (15\% \times BI)$, la cuota líquida no puede ser inferior al $(15\% \times BI)$. Es decir, se podrán aplicar parcialmente las deducciones por inversiones o por determinadas actividades (C), hasta un importe tal que no reduzca la cuota líquida por debajo del 15% de la BI.



Evidentemente, si el importe de las retenciones, ingresos a cuenta soportados y de los pagos fraccionados satisfechos son superiores a la cuota líquida o, en su caso, a la cuota líquida mínima, se devolverá el exceso.

4. ¿Qué incidencia tiene la cuota líquida mínima en el régimen de la monetización de la deducción por I+D+i?

De la redacción de la norma se generan dudas sobre el encaje del régimen de la tributación mínima con la posibilidad que ofrece el artículo 39.2 de la Ley del IS de aplicar la deducción por I+D+i hasta agotar la cuota íntegra ajustada y solicitar el abono del exceso. La misma problemática se plantea con la deducción relativa a la producción extranjera de largometrajes u obras audiovisuales y la posibilidad también de monetizar esta última deducción, según los artículos 36.2 y 39.3 de la Ley del IS.

5. ¿Afecta esta modificación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes ("IRNR") con establecimiento permanente en España?

La LPGE 2022 también modifica la normativa del IRNR para que las reglas sobre la tributación mínima prevista en el IS resulten de aplicación a los contribuyentes no residentes que operen en España mediante un establecimiento permanente. Por tanto, dicha tributación mínima también les afecta.

6. ¿Cómo afectará este cálculo de la tributación mínima en los grupos de sociedades que tributen bajo el régimen de consolidación fiscal?

La cuota líquida mínima del grupo fiscal debe calcularse en atención a la base imponible del grupo, con independencia de su INCN (tal como hemos detallado en el ámbito subjetivo de aplicación).

Por otra parte, en atención a la finalidad del límite propio de las deducciones generadas por las entidades con carácter previo a su incorporación en el grupo fiscal, regulado en el artículo 71.2 de la Ley del IS, cabría entender que, a estos efectos, debería calcularse la cuota líquida mínima de la entidad únicamente si la misma tuvo en el ejercicio anterior un INCN superior a 20 millones de euros. Debe, no obstante, advertirse que la regulación guarda silencio respecto a esta cuestión.



7. ¿Cómo afecta esta nueva regulación de la tributación mínima a la bonificación aplicable en el Régimen especial de Arrendamiento de Viviendas (“REAV”)?

Como se acaba de comentar, la nueva regulación aprobada sobre la tributación mínima no limita el importe de las bonificaciones (incluidas en la letra B del esquema de liquidación anterior) que pueden aplicar los contribuyentes del IS. Por tanto, las entidades que han optado por el REAV y que tienen derecho a una bonificación (hasta ahora del 85%) de la cuota del IS que corresponde a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas, no se ven afectadas directamente por la tributación mínima.

Sin embargo, la LPGE 2022 ha aprobado una modificación en la regulación del REAV, reduciendo de forma muy significativa, la bonificación que pueden disfrutar estas entidades, del 85% al 40%, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022. Hay que destacar que esta modificación afecta a todas las entidades acogidas al régimen, con independencia de cuál sea su INCN en el ejercicio anterior o de su pertenencia a un grupo fiscal.

Repárese que, con esta modificación, el legislador persigue que el tipo efectivo de estas entidades sea del 15% por las rentas que tengan acceso a la bonificación $[(100 \times 25\% - (40\% \times 100 \times 25\%)]$.

Sin embargo, esta modificación no se ha visto acompañada de una modificación del régimen para evitar la doble imposición de los socios de estas entidades. Como es sabido, los socios personas jurídicas de estas entidades tienen limitada la exención para evitar la doble imposición al 50% de la renta (dividendos o plusvalías) derivada de las rentas bonificadas. Así, cuando estas sociedades distribuyen sus reservas a los socios pierden parte del beneficio fiscal. Con la reducción de la bonificación del 85% al 40%, la tributación conjunta sociedad REAV y socio persona jurídica (sobre una base de 100 unidades monetarias (“u.m.”): se tributa 15 u.m. en la sociedad de arrendamiento de vivienda y 11,15 u.m. en sede del socio) ascenderá a un importe de 26,15% y superará el 25,94%, que soportan las entidades sometidas al régimen general del impuesto (sobre una base de 100 u.m.: se tributa 25 u.m. en la sociedad y 0,94 u.m. en el socio persona jurídica; es decir, un total de 25,94 u.m.).

En consecuencia, puede concluirse que, con la modificación aprobada por la LPGE 2022, el reparto del dividendo supone perder todo el beneficio fiscal disfrutado y acabar tributando (algo) más que una sociedad de régimen general.



8. ¿Cómo encaja esta regulación con el acuerdo de la OCDE sobre la tributación mínima (Pilar II) y con la propuesta de Directiva europea?

Como puede advertirse, esta nueva norma queda muy lejos de asegurar una tributación efectiva del 15% sobre los resultados de la entidad o el grupo. Sin embargo, la OCDE y la Comisión Europea sí enfocan dicho objetivo con mayor claridad en sus propuestas recientes. Nótese que, de acuerdo con la propuesta de la Comisión (accesible [aquí](#)), estas se materializarán en la aprobación de una directiva antes del verano de 2022 y su aplicación para el año 2023.

Entre las medidas propuestas, se ha diseñado una norma inclusión de rentas que asegura, para los grupos con una facturación superior a 750 millones de euros, que su gravamen efectivo en cada jurisdicción alcanza el tipo del 15%; en caso contrario, las rentas son imputadas fiscalmente a la entidad matriz para exigirle a ella la diferencia. Es decir, sin perjuicio de los detalles y excepciones (algunas relevantes), este nuevo estándar internacional se asimila más a un régimen de transparencia fiscal internacional, que a una norma de tributación mínima como la aprobada por la LPGE 2022.

El legislador español deberá abordar la interacción entre ambas medidas; una posibilidad es que sea el INCN de cada grupo el que determine cuál es el enfoque de tributación mínima que resulta de aplicación.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La LPGE 2022 introduce modificaciones en el régimen fiscal y financiero de las aportaciones individuales y las contribuciones empresariales a sistemas de previsión social, con efectos desde 1 de enero de 2022.

9. ¿Se han aprobado de nuevo cambios en el importe máximo de reducción de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social?

Sí. La LPGE 2022 aprueba nuevas modificaciones siguiendo la línea iniciada con la medida que se aprobó por la Ley de Presupuestos para 2021 (“**LPGE 2021**”) ahora hace un año. Recordemos que la LPGE 2021, con efectos para 2021, ajustó a la baja, de 8.000 a 2.000 euros anuales, el límite cuantitativo máximo de reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, salvo que se derivasen de contribuciones empresariales, en cuyo caso se permite incrementar el importe de los 2.000 euros en 8.000 adicionales (hasta los



10.000 euros). Dicha medida se aprobó con el fin de impulsar de forma preferente los planes de pensiones de empleo.

Con la LPGE 2022, y con efectos desde 1 de enero de 2022, se fija en 1.500 euros anuales el límite cuantitativo máximo de reducción fiscal conjunta, ajustándose, por tanto, de nuevo a la baja dicho límite (respecto a los 2.000 euros anuales que fijó la LPGE 2021).

Sin embargo, el incremento sobre el límite anterior, cuando dicho incremento procede de contribuciones empresariales, se fija por la LPGE 2022 en 8.500 euros anuales (en lugar de los 8.000 euros que estableció la LPGE 2021), con el fin de mantener el importe máximo incrementado en los 10.000 euros anuales.

Límites reducción base imponible IRPF	Regulación previa	LPGE 2021	LPGE 2022
Ejercicios IRPF afectados	2020	2021	2022
Reducción máxima IRPF: El importe menor entre a) y b)	a) el 30% de la suma de rendimientos netos del trabajo y actividades económicas percibidos en el ejercicio b) 8.000 € anuales	a) el 30% de la suma de rendimientos netos del trabajo y actividades económicas percibidos en el ejercicio b) 2.000 € anuales, pudiéndose incrementar (en 8.000 €) hasta 10.000 € si el incremento procede de aportaciones empresariales	a) el 30% de la suma de rendimientos netos del trabajo y actividades económicas percibidos en el ejercicio b) 1.500 € anuales, pudiéndose incrementar (en 8.500 €) hasta 10.000 € si el incremento procede de aportaciones empresariales o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social

Adicionalmente, la LPGE 2022 establece que los 8.500 euros de incremento pueden proceder de contribuciones empresariales o, como novedad, de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social al que se realice la contribución empresarial, y siempre que sea por un importe igual o inferior a la respectiva contribución empresarial.



Por último, la LPGE 2022 precisa que las contribuciones que realice la empresa al instrumento de previsión social y que se deriven de una decisión del trabajador no se calificarán como “contribución empresarial”. Entendemos que esta nueva mención impide la aplicación del incremento del importe de reducción fiscal (de 8.500 euros) cuando las contribuciones al instrumento de previsión social traigan exclusivamente su causa en sistemas de retribución flexible en los que empresa y trabajador novan el contrato de trabajo para que una parte de la remuneración en metálico se abone en forma de retribución en especie.

10. ¿Se modifica también el límite financiero de aportación máxima anual a instrumentos de previsión social?

En línea con las modificaciones del límite cuantitativo de reducción fiscal en la base imponible del IRPF, también se minorará en el mismo sentido el límite financiero de aportación máxima anual a instrumentos de previsión social.

De igual forma se modifica el Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, relativo al límite financiero de aportaciones y contribuciones empresariales anuales máximas a planes de pensiones.

Otras medidas

11. ¿Cuál será el interés legal del dinero y el interés de demora en 2022?

Se fija para 2022 el interés legal del dinero en el 3,00% y el interés de demora en el 3,75%; es decir, sin cambios respecto a lo establecido por la LPGE 2021.

12. ¿Qué novedades se han aprobado a final de año para el régimen económico y fiscal de Canarias?

Mediante el RDL 31/2021 se anticipan los cambios que se derivan del Mapa de Ayudas de Finalidad Regional para el período 2022-2027, que notificó España a la Comisión el pasado 1 de diciembre de 2021, y que serán definitivos cuando sean autorizados por la Comisión. Por tanto, las modificaciones que se comentan quedan condicionadas a dicha autorización.

En cualquier caso, el Gobierno ha decidido aprobar este RDL 31/2021 para que en las referencias normativas afectadas ya consten los nuevos plazos con efectos desde 1 de enero de 2022:



- En cuanto a la Reserva para Inversiones en Canarias se amplían los beneficios que pueden dar lugar a dotaciones por inversiones anticipadas. Así, con la reforma los beneficios obtenidos aptos para realizar inversiones anticipadas son los obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2023 (con la redacción anterior, hasta el 31 de diciembre de 2021).
- En cuanto a la Zona Especial Canaria (“ZEC”) se amplía su vigencia hasta el 31 de diciembre de 2027 (con la redacción previa, hasta el 31 de diciembre de 2026) permitiéndose la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC hasta el 31 de diciembre de 2023 (en lugar del 31 de diciembre de 2021).

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2021 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.

