

¿Qué novedades nos vamos a encontrar en la próxima declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2022?



Entre otras novedades, debemos tener en cuenta la nueva tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades del 15% a determinados contribuyentes; la reducción de la bonificación en cuota aplicable a las sociedades acogidas al régimen especial de arrendamiento de viviendas o la nueva deducción por planes de pensiones de empleo.

Como ya le hemos venido informando, tenemos una cita obligada para las empresas en el mes de julio. Un año más, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades tienen que dar cuenta a Hacienda de sus obligaciones fiscales.

El plazo para la presentación de la declaración vía internet (modelos 200, 220) es, con carácter general, el de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo -para períodos impositivos coincidentes con el año natural, los primeros 25 días de julio de 2023. Los sujetos pasivos cuyo período impositivo coincida con el año natural y presenten por Internet la declaración del IS, pueden domiciliar el pago (del 1 a 20 de julio).

Principales novedades en el Impuesto sobre Sociedades 2022

1 Tributación mínima

La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, establece en el artículo 30 bis de la LIS una tributación mínima del **15 por ciento** de la base imponible para aquellos contribuyentes del Impuesto con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20 millones de euros y en todo caso, para los que tributen en el régimen de consolidación fiscal.

En concreto, la cuota líquida no podrá ser inferior al 15% de la base imponible positiva (se trata de la base imponible después de aplicar las reservas de capitalización, de nivelación y por inversiones en Canarias, y de compensar bases imponibles negativas) en el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea al menos de 20.000.000€, durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, y en el de los que tributen por el régimen de consolidación fiscal (en este caso cualquiera que sea su INCN).

Excepciones:

- La cuota líquida no podrá ser inferior al 10 por 100 de la base imponible en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 por 100.
- La cuota líquida no podrá ser inferior al 18 por 100 de la base imponible si se trata de entidades que tributan al tipo de gravamen de las entidades de crédito o del sector de hidrocarburos.
- En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 por 100 a la cuota íntegra.
- En las entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC), la base imponible positiva sobre la que se aplicará el porcentaje no incluirá la parte de la misma correspondiente a las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de dicha Zona que tribute al tipo de gravamen especial.
- La tributación mínima no se aplica a las entidades beneficiarias del mecenazgo, a las Instituciones de Inversión Colectiva, a los Fondos de Pensiones y, tampoco, a las SOCIMIS.

Reglas para determinar la tributación mínima:

a) En primer lugar, se minora la cuota íntegra en los siguientes importes:

- Bonificaciones que resulten de aplicación, incluidas las reguladas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- Deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias regulada en el artículo 38 bis de la LIS.

b) En segundo lugar, se aplican las siguientes deducciones:

- Deducciones por doble imposición internacional (artículos 31 y 32 de la LIS).
- Deducciones por doble imposición del régimen especial de transparencia fiscal internacional (artículo 100 de la LIS).
- Deducciones por doble imposición interna del régimen transitorio (disposición transitoria vigésima tercera de la LIS).

c) Si tras aplicar las bonificaciones y deducciones a las que se refieren las letras a) y b) resulta:

- Una **cuantía inferior a la cuota líquida mínima** calculada según lo previsto en el apartado 1 del artículo 30 bis de la LIS, dicha cuantía inferior, excepcionalmente, tendrá la consideración de cuota líquida mínima.
- Una **cuantía superior a la cuota líquida mínima** calculada según lo previsto en el apartado 1 del artículo 30 bis de la LIS, se aplicarán las restantes deducciones que resulten procedentes, con sus límites aplicables, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima.

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

Las cantidades que no se puedan deducir por aplicación de las reglas contenidas en los párrafos anteriores, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso.

2. Nuevo supuesto de Asimetría Híbrida

Se transpone a derecho interno la Directiva sobre asimetrías híbridas, estableciendo reglas más amplias que las que existían en el Impuesto. Estas normas son de aplicación para los períodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido el 11 de marzo de 2022.

Con este nuevo supuesto se transpone el contenido del artículo 9 bis de la Directiva (UE) 2016/1164, que regula el caso de las asimetrías híbridas invertidas obligando a los Estados miembros a tratar fiscalmente como residentes a las **entidades fiscalmente transparentes** que sean consideradas por la legislación de los países de residencia de sus partícipes mayoritarios como entidades sujetas a imposición personal sobre la renta para evitar una situación de asimetría híbrida en la que determinadas rentas no tributen en ningún país o territorio, esto es, no tributen ni en sede de las entidades en régimen de atribución de rentas ni en sede de sus partícipes ni de la entidad pagadora de dichas rentas.

Así, con el objetivo de que ciertas **entidades en régimen de atribución de rentas situadas en territorio español** no den lugar a una asimetría híbrida, se convierten en **contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades** por determinadas **rentas positivas** que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta, cuando se den las siguientes **condiciones**:

- Que se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas en la que una o varias entidades, vinculadas entre sí, participen directa o indirectamente en cualquier día del año, en el capital, en los fondos propios, en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por ciento; y
- Que sean residentes en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta.

Las **rentas positivas** mencionadas en el párrafo anterior son las siguientes:

- Las obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el IRNR.
- Las obtenidas en el extranjero que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.

3. Deducción aplicable al contribuyente que participa en la financiación de producciones cinematográficas españolas y espectáculos en vivo (art. 39.7 LIS)

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2021, la disposición final

quinta de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, introduce en el **artículo 39.7 de la LIS en relación con las deducciones** previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la LIS que puede aplicarse el contribuyente que participa en la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, las siguientes **modificaciones**:

- El contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar dichas deducciones cuando aporte cantidades destinadas a **financiar la totalidad o parte de los costes de la producción**, así como los **gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor** hasta el **límite del 30 por ciento** de los costes de producción, siempre que no adquiera los derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de las producciones o espectáculos, cuya propiedad deberá ser en todo caso del productor.

Las cantidades para financiar los costes de producción podrán aportarse en **cualquier fase de la producción**, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción, y hasta la obtención de los certificados de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, así como el obtenido por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, según sea el caso. Las cantidades para financiar los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor a que se refiere el apartado anterior podrán aportarse con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados gastos, pero **nunca después del período impositivo en que el productor incurra en los mismos**.

- El contribuyente que participe en la financiación determinará el importe de las deducciones previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la LIS en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al productor, **siempre que hayan sido generadas** por este último. El **importe máximo de la deducción** generada por el productor que el contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar será el resultado de **multiplicar por 1,20** el importe de las cantidades que este último haya aportado para financiar los citados costes de producción o los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor. El exceso de deducción podrá ser aplicado por el productor que haya generado el derecho a la misma.
- En cuanto a la obligación de suscribir un contrato de financiación, se permite que tanto el productor como los contribuyentes que participen en la financiación **suscriban uno o más contratos de financiación**, que podrán firmarse en **cualquier fase de la producción**. Además, se modifican los extremos que deben contener los contratos de financiación, añadiendo la identidad de los contribuyentes que participan en la financiación y el presupuesto y la forma de financiación de los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor.
- En relación con la **comunicación a la Administración tributaria** que debe realizar el contribuyente que participa en la financiación, se establece que esta deberá estar **suscrita** tanto por el productor como por el contribuyente que participa en la financiación, **con anterioridad a la finalización del período impositivo** en que este último tenga derecho a aplicar la deducción.
- Se establece que el contribuyente que participa en la financiación **no podrá aplicar** las deducciones referidas en los párrafos anteriores cuando esté **vinculado**, en los términos establecidos por el artículo 18 de la LIS, con el contribuyente que genere el derecho a aplicar dichas deducciones.
- Se añade que el importe de la deducción que aplique el contribuyente que participa en la financiación deberá tenerse en cuenta a los efectos de la aplicación del **límite conjunto del 25 por ciento** establecido en el artículo 39.1 de la LIS. Dicho límite **se elevará al 50 por ciento** cuando el importe de la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la LIS, que corresponda al contribuyente que participa en la financiación, sea igual o superior al 25 por ciento de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

4. Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial (art. 38 ter LIS)

La disposición final quinta de la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, con efectos para los periodos impositivos que comiencen a partir de 2 de julio de 2022, añade el artículo 38 ter a la LIS, para incorporar una nueva deducción en la cuota íntegra por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial imputadas a favor de los trabajadores.

A estos efectos, el contribuyente podrá aplicar una deducción en la cuota íntegra del **10 por ciento** de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con **retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros**, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, de los que sea promotor dicho contribuyente.

En el caso de trabajadores con **retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros**, la deducción se calculará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan a los 27.000 euros citados en el párrafo anterior.

Ejemplo:

La entidad «A» efectúa contribuciones a un plan de pensiones de empleo, del que es promotora por importe de 150 euros mensuales que imputa a favor de cada uno de sus trabajadores. Calcular el importe de la deducción del artículo 38 ter de la LIS que puede aplicar dicha entidad en los siguientes casos:

1. Trabajador con una retribución bruta anual de 20.000 euros

Aportación anual de «A» al plan de pensiones de empleo: 1.800 euros

Importe de la deducción (art. 38 ter LIS): $1.800 \times 10\% = 180$ euros

1. Trabajador con una retribución bruta anual de 30.000 euros

Aportación anual de «A» al plan de pensiones de empleo: 1.800 euros

Importe de la deducción (art. 38 ter LIS): $(27.000/30.000) \times 1.800 \times 10\% = 162$ euros

5. Empresas emergentes

La Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que **entró en vigor el 23 de diciembre de 2022**, establece una serie de **incentivos fiscales** para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español y que tengan la condición de empresa emergente conforme lo previsto en la misma:

- Tributarán al tipo del **15 por ciento** en los términos establecidos en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS en el primer período impositivo en que, teniendo la condición de empresa emergente, la base imponible resulte positiva y en los tres siguientes, siempre que mantengan dicha condición.
- Podrán solicitar a la Administración tributaria del Estado, en el momento de la presentación de la autoliquidación, el **aplazamiento del pago de la deuda tributaria** correspondiente a los dos primeros períodos impositivos en los que la base imponible del Impuesto sea positiva.
- **No tendrán la obligación de efectuar los pagos fraccionados** regulados en los artículos 40 de la LIS y 23.1 del TRLIRNR que deban efectuar a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo inmediato posterior a cada uno de los períodos impositivos en que se haya solicitado el



aplazamiento a que hace referencia el punto anterior, siempre que en ellos se mantenga la condición de empresa emergente.

6. Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda

Con relación al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, reduce el porcentaje de bonificación del 85 por ciento aplicable a la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas, a un **40 por ciento**.

Por último, se introducen modificaciones respecto del artículo 27 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en materia de tributación de **grupos fiscales**.

Pueden ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que puedan tener al respecto.

Un cordial saludo,