

COMPROMISO

NUEVAS ECONOMIAS

empatía

GLOBALIDAD

TRANSPARENCIA

profesionalidad

método

Comunidad

HONESTIDAD

tecnología

Modernidad

Avanzar

Corazón

Innovación

TRANSPARENCIA

Construir

éxito.



NUEVA REGULACIÓN DEL PAGO FRACCIONADO A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

«Aplicable a entidades cuya Cifra de Negocios sea al
menos 10 millones de euros»

MODIFICACIONES EN EL CÁLCULO DE LOS PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EL PAGO FRACCIONADO MÍNIMO.

Como venía anunciando la prensa económica de los últimos días, el Boletín Oficial del Estado ha publicado el ***Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público***, norma que afecta exclusivamente al cálculo de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades en la modalidad establecida en función de la base imponible del período de los tres, nueve y once meses del período (apartado 3 del artículo 40 de la Ley del Impuesto), y solo para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea al menos **10 millones de euros**^{1 2}.

El Real Decreto-ley modifica el régimen legal de los pagos fraccionados introduciendo una nueva disposición adicional (la decimocuarta) en la ley 27/2014, de 27 de noviembre, con **entrada en vigor el mismo día de su publicación en el BOE** (30 de septiembre de 2016) y con efectos en los períodos impositivos que se inician a partir del 1 de enero de 2016.

Por lo tanto, las entidades con período impositivo en curso iniciado dentro del año 2015 aplicarán el régimen previsto en la Disposición Transitoria 34ª de la Ley 27/2014, teniendo en cuenta, si les corresponde, el **pago fraccionado mínimo** que la letra m) de dicha disposición estableció de forma temporal para dicho ejercicio.

Los pagos fraccionados afectados son los que deban realizarse a partir de **octubre de 2016 y los sucesivos**, pues la norma no establece límite temporal a la medida, aunque, como el legislador aclara en la Exposición de Motivos, las modificaciones *“podrán ser objeto de revisión en el futuro, sobre la base de la evolución de los ingresos de Estado”*.

¹ Conviene recordar que el umbral para utilizar obligatoriamente la modalidad del pago fraccionado establecida en función de la base imponible se sitúa en una cifra de negocios superior a **6 millones de euros**, de manera que las entidades afectadas por la reciente modificación calcularán sus pagos fraccionados necesariamente por esta modalidad.

² Salvo los supuestos de consolidación fiscal, el importe neto de la cifra de negocios es el correspondiente a la entidad de forma individual, sin tener en cuenta a estos efectos la cifra de negocios de otras entidades, pertenezcan o no al mismo grupo.

Son dos las medidas adoptadas, que resumimos a continuación:

- Se incrementa la cuantía del pago fraccionado.
- Además, se recupera el llamado «Pago Fraccionado Mínimo»³

A) INCREMENTO DEL PAGO FRACCIONADO

La nueva Disposición Adicional 14ª de la ley del Impuesto sobre Sociedades modifica **el porcentaje del pago fraccionado** aplicable a la modalidad de cálculo establecida en función de la base imponible del período, para fijarlo en el resultante de multiplicar por **diecinueve veinteavos** el tipo de gravamen, redondeado por exceso.

Hasta ahora, el porcentaje legal aplicable era el resultante de multiplicar por **cinco séptimos** el tipo de gravamen redondeado por defecto. Para un tipo de gravamen general del 25 por ciento, la cuantía del pago fraccionado era el 17 por ciento ($25 * 5 / 7 = 17,8 = 17\%$).

Con la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016 el pago fraccionado aumenta, de manera que, para un tipo de gravamen general del 25 por ciento, la cuantía del pago queda fijada en un **24 por ciento** ($25 * 19 / 20 = 23,75 = 24\%$).

Una vez obtenida la cuota por aplicación de este porcentaje se deducirán, como hasta ahora, las bonificaciones del Capítulo III del título VI de la ley, otras bonificaciones que le fueran de aplicación al contribuyente, las retenciones e ingresos a cuenta practicados y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

³ Como hemos señalado, el pago fraccionado mínimo ya fue de aplicación en los periodos impositivos iniciados antes del 01-01-2016, para aquellas empresas que tuvieran un volumen de operaciones de al menos 20 Millones de euros, fijándose entonces en el **12%** del resultado positivo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias del período correspondiente -tres, nueve u once primeros meses del ejercicio- minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad en el mismo período impositivo.

B) EL PAGO FRACCIONADO MÍNIMO

La nueva Disposición Adicional 14ª de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no modifica la fórmula de cálculo del pago fraccionado en la modalidad de *base imponible del período*, pero establece que **la cantidad a ingresar por este concepto no puede ser inferior a un determinado porcentaje del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias.**

Como regla general, este porcentaje mínimo será el **23 por ciento**.

En el caso de contribuyentes a los que aplique el tipo de gravamen previsto en el apartado 6 del artículo 29 de la Ley del Impuesto (es decir, las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos), el porcentaje mínimo será el **25 por ciento**.

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades afectados por la modificación legal cuantificarán sus pagos a cuenta como hasta ahora, en función de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses del ejercicio, y para ello aplicarán las reglas contenidas en la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Pero deberán observar el porcentaje mínimo que en todo caso habrán de ingresar, y que opera sobre una magnitud contable, -no fiscal-, como es la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses del año natural (o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado).

El importe mínimo del pago fraccionado se aplicará, como decimos, sobre el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, y su importe solo se minorará en los pagos fraccionados efectuados con anterioridad.

Obviamente, si el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias fuera **negativo**, el pago fraccionado mínimo no operaría, siendo entonces aplicable únicamente la propia regla de cálculo de la modalidad *de base imponible del período*, prevista en el apartado 3 del artículo 40 de la Ley del Impuesto.

Entendemos que la remisión expresa hecha a la *normativa contable* implica que, para determinar el citado resultado positivo, las entidades deben aplicar los principios y las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad, incluyendo a estos efectos el registro de todas las partidas que integran la cuenta de pérdidas y ganancias (incluyendo la contabilización del propio Impuesto sobre beneficios)⁴.

Por el contrario, al calcular el importe mínimo del pago fraccionado, la entidad no tomará en cuenta créditos fiscales, tales como bases imponibles negativas pendientes de compensación, bonificaciones, deducciones, retenciones o ingresos a cuentas soportados en el período al que afecta el pago a cuenta.

En todo caso, el legislador **ha excluido** del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias dos conceptos:

- El importe de las rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores con el contribuyente, incluyéndose sin embargo aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo.
- El importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación de apartado 2 del artículo 17 de la ley del Impuesto.⁵

La Disposición Adicional 14ª contiene a su vez **especialidades** para ciertas entidades:

- Para las entidades parcialmente exentas, a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el capítulo XIV del título VII de la Ley del impuesto, que tomarán como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas.
- Para las entidades a las que resulte aplicable la bonificación establecida en el artículo 34 de la ley (bonificación aplicable a las rentas derivadas de la prestación de servicios públicos locales), que tomarán como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

⁴ En el caso de sociedades que tributen en régimen de **grupo de sociedades**, el pago fraccionado mínimo hará referencia a la cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada.

⁵ El apartado 2 del artículo 17 de la ley establece lo siguiente: “*Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de crédito se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable*”

Por último, la norma deja fuera del ámbito de aplicación del pago fraccionado mínimo a **determinadas entidades**, independientemente de cuál sea su cifra de negocios:

- las entidades que aplican tipos muy reducidos del Impuesto sobre Sociedades, concretamente:
 - o aquellas a las que aplica el régimen fiscal establecido en la ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
 - o las entidades que tributan en el Impuesto sobre Sociedades al 1 y al 0 por ciento.
- También quedan excluidas del pago fraccionado mínimo las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMIs).

C) PAGOS FRACCIONADOS: RESUMEN

Mostramos a continuación un cuadro-resumen que refleja la situación actual en el procedimiento de cálculo de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades a liquidar desde el correspondiente a **octubre de 2016**, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

El cuadro refleja la cuantía del pago fraccionado para los contribuyentes que aplican el tipo de gravamen general del **25 por ciento**. (Si a la entidad le es aplicable un tipo de gravamen distinto, el porcentaje del pago fraccionado en la *modalidad base* variará).

Tipo de Entidad	Modalidad de pago fraccionado	Cuantía del pago fraccionado	Pago fraccionado mínimo
INCN ≤ 6 MM €	Aplica como regla general la modalidad de cuota	18% sobre cuota íntegra - deducciones - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta (casilla 599)	<i>No aplica</i>
	Si optó por la modalidad de base imponible	Base imponible * 17% - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores	<i>No aplica</i>
INCN > 6 MM € e < 10 MM €	Obligada a utilizar la modalidad de base imponible	Base imponible * 17% - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores	<i>No aplica</i>
INCN ≥ 10 MM €	Obligada a utilizar la modalidad de base imponible	Base imponible * 24% - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores	23% del resultado (+) de la cta de PyG

Mostramos también un ejemplo comparativo, en la modalidad *base imponible*, considerando los siguientes datos en el período de cálculo:

- Resultado positivo PyG: 750.000 €
- Base del pago fraccionado: 520.000 €
- Retenciones: 50.000 €

Cifra de negocios (INCN)	(I) CÁLCULO PAGO FRACCIONADO						(II) PAGO FRACCIONADO MÍNIMO				
	Base Pago	T.i. P.Fracc.	Cuota	Retenc.	P.Fracc. anteriores	Deuda	Base cálculo	T.i. P.Fracc.	Pago Mínimo	P.Fracc. anteriores	Deuda
Inferior a 10M euros	520.000,00	17%	88.400,00	-50.000,00	0,00	<u>38.400</u>	N/A				
Desde 10M euros	520.000,00	24%	124.800,00	-50.000,00	0,00	74.800	750.000	23%	172.500	0	<u>172.500</u>

En la Circular que nuestro despacho publicó en el mes de febrero de 2016 se detallaron, en líneas generales, el método de cálculo del pago fraccionado en la modalidad *base imponible*, por lo que recomendamos su lectura.

Madrid, a 3 de Octubre de 2016

C/ Velázquez, 78 - 1º
28001 - Madrid
T +34 911 433 038
F +34 917 915 674
info@lifeabogados.com

lifeabogados.com