

COMPROMISO

NUEVAS ECONOMÍAS

empatía

GLOBALIDAD

TRANSPARENCIA

profesionalidad

método

Comunidad

HONESTIDAD

tecnología

Modernidad

Avanzar

Corazón

Innovación

TRANSPARENCIA

Construir

éxito.



LOS PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL EJERCICIO 2017

«La importancia de realizar una adecuada elección del sistema de pago fraccionado»

PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL EJERCICIO 2017

La obligación de realizar pagos fraccionados tiene por objeto el anticipo del pago del tributo con carácter previo a su devengo, con el fin de dotar al Estado de la financiación periódica para asumir sus obligaciones.

En el **Impuesto sobre Sociedades (IS)**, están obligados a realizar pagos fraccionados las entidades residentes en España sometidas al mismo y los **establecimientos permanentes (EP)** de entidades no residentes situados en España, a cuenta del **Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)**.

Como siempre por estas fechas, insistimos en la gran importancia de hacer una adecuada elección del método del pago fraccionado por parte de las entidades sometidas al IS o al IRNR, cuyo Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio al que corresponda el pago fraccionado sea inferior a 6 millones de euros, pues las que excedan de dicho volumen vendrán obligadas a realizar el pago fraccionado sin posibilidad de opción alguna, a través del método de «*base imponible*».

Para realizar una adecuada elección del sistema del pago fraccionado a cuenta del IS deberá contarse como mínimo con la información contable y fiscal relativa al cierre del ejercicio 2016, y con una estimación de la evolución de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias prevista para el ejercicio 2017, identificando aquellas operaciones que, de forma excepcional, pudieran implicar un ingreso o una pérdida extraordinaria en cualquiera de dichos ejercicios.

Para facilitar esta decisión (que recordamos, únicamente es aplicable a las entidades cuyo INCN hubiera sido inferior a los 6 millones de euros en los 12 meses anteriores), a continuación hacemos un breve recorrido por las dos modalidades de **Pago Fraccionado a cuenta del IS aplicables en el ejercicio 2017**, con una breve explicación sobre su cuantificación, al objeto de que cada compañía pueda contar con la información necesaria para efectuar la adecuada elección del sistema que mejor se adecúe a sus circunstancias y que permita minimizar el esfuerzo financiero a realizar en el ejercicio.

De cara al análisis que vamos a realizar es conveniente tener en cuenta la importante novedad que ha supuesto en esta materia el **Real Decreto-ley 2/2016** (RDL 2/2016) **de 30 de septiembre de 2016, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público**, norma que fue aplicable ya en los pagos devengados en Octubre y Diciembre de 2016. Esencialmente, la norma establece un pago fraccionado mínimo, fijado en una proporción determinada del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias, y además incrementa el importe del propio pago al modificar la fracción que sirve de base para su cálculo.

Es cierto que esta modificación legislativa ha afectado solo a la modalidad del pago fraccionado que hemos denominado de "*base imponible*", y que aplica exclusivamente a los contribuyentes cuyo INCN en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo haya sido al menos de **10 millones de euros**, pero la norma mantiene su vigencia en el ejercicio 2017 y por tanto es obligado tenerla en cuenta¹.

Además de esta norma, el pasado 3 de diciembre de 2016 fue publicado *el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre* (RDL 3/2016), *por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social*, con importantes modificaciones que afectan al Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, de manera que la determinación de la base imponible sobre la que se deberá aplicar el tipo porcentual del pago fraccionado durante el año 2017 debe tener en cuenta, si le son aplicables, las novedades previstas en este Real Decreto-ley.²

Algunas de las reglas que los dos Reales Decretos-ley han introducido y que influirán en el cálculo de los pagos fraccionados a realizar en 2017 no son nuevas para los contribuyentes del Impuesto, como veremos más adelante. Recordemos que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades desde el 1 de enero de 2015 (LIS) introdujo un régimen transitorio con similares reglas para el cálculo de los pagos fraccionados correspondientes a los períodos iniciados en el ejercicio 2015, reglas que, por otra parte, habían afectado también a los ejercicios 2013 y 2014. La limitación a la compensación de Bases Imponibles Negativas y el establecimiento de un pago fraccionado mínimo –a cuantificar a partir del resultado contable de cada período–, son sin duda las más relevantes.

¹ Nuestro despacho emitió una Circular específica para analizar este Real Decreto-ley, a la que puedes acceder mediante en siguiente link: <http://lifeabogados.com/noticia.php?id=92>.

² También esta materia fue objeto de una detallada Circular que LIFE ABOGADOS mantiene aún pública en su página web y que se puede consultar en el siguiente link: <http://lifeabogados.com/noticia.php?id=95>.

Superado el régimen transitorio, parecía que el legislador por fin se había decidido a simplificar el sistema de cálculo en la modalidad "*base imponible*", dejando atrás medidas recaudatorias que habían complicado los pagos fraccionados de 2013 a 2015, y estableciendo un sistema más fácil, -el simple cálculo porcentual sobre la base del período correspondiente- aplicable a los pagos fraccionados de los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

No ha sido así, sino más bien lo contrario. El sistema simple de cálculo en la "*modalidad base*", previsto en el artículo 40.3 de la Ley 27/2014, ha vivido únicamente para ver el primer pago fraccionado del ejercicio 2016, efectuado en el mes de abril, ha resultado alterado en el segundo pago con la entrada en vigor del RDL 2/2016, y ha terminado de complicarse para los ejercicios iniciados en 2017 con el RDL 3/2016.

En nuestra opinión, el legislador del Impuesto sobre Sociedades ha hecho de los pagos fraccionados, que - repetimos- no son sino adelantos de lo que será un impuesto aún no devengado, una fórmula de recaudación técnicamente compleja y jurídicamente cuestionable.

- - - - -

Centrados ya en la metodología de cálculo para los pagos fraccionados del ejercicio 2017, exponemos a continuación las modalidades de su cálculo.

1). Modalidades de pago fraccionado del IS para el ejercicio 2017.

Se mantienen los dos tradicionales métodos de cálculo del pago fraccionado del IS e IRNR que deberán efectuarse en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre del año natural en curso, y que resumimos a continuación³:

³ La obligación de presentar pagos fraccionados es extensible a las Agrupaciones de Interés Económico (españolas y europeas) y a las Uniones Temporales de Empresas respecto de las personas o entidades no residentes que sean miembros de las mismas. Por el contrario, no vendrán obligadas a presentar pago fraccionado cuando todos sus miembros sean residentes en España.

Tampoco vendrán obligadas a realizar pago fraccionado las Sociedades de Inversión de Capital Variable, Fondos de Inversión Financiero o Inmobiliaria, Planes y Fondos de pensiones, entre otras (art. 29.4 y 5 LIS).

1). «Modalidad 1ª» o sistema «estándar» (art. 40.2 LIS), en la que se calcula el importe de los pagos fraccionados aplicando un porcentaje fijo **del 18%** sobre la cuota íntegra del último período de declaración que estuviese vencido, minorada en las deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes [es decir, se aplica el 18% a «casilla 599» de la última declaración del IS presentada⁴]. Esta modalidad se aplicará por defecto, siempre que no se aplique la modalidad de pago fraccionado contenida en el artículo 40.3 y comentada en el punto siguiente.

Las entidades que deban realizar pagos fraccionados conjuntamente a la Administración del Estado y de las Diputaciones Forales (Navarra y las tres del País Vasco) deberán efectuar el ingreso en cada una de ellas en la proporción que corresponda a su volumen de operaciones en el ejercicio anterior⁵.

2). «Modalidad 2ª», en función de la «base imponible del período» (art. 40.3 LIS), en la que el importe de los pagos fraccionados del ejercicio se calcula en función de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses del ejercicio respecto del que se efectúe cada uno de los pagos fraccionados.

2.1. Ámbito de aplicación.

La modalidad de pago fraccionado contenida en el artículo 40,3 LIS es aplicable a:

- (a) Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) durante los 12 meses anteriores al inicio del período al que correspondan los pagos fraccionados hubiera superado los 6 millones de euros, quienes deberán aplicar este método de cálculo del pago fraccionado con carácter obligatorio^{6, 7, 8}, y,

⁴ Si el primer día del mes en que deba realizarse el pago fraccionado se hubiera iniciado el **primer período impositivo** de aplicación del régimen de **consolidación fiscal**, el grupo fiscal ingresará la suma de aplicar el 18% de las «casilla 599» de las últimas declaraciones individuales del IS que hayan presentado todas las sociedades integrantes del grupo fiscal, salvo opción por la “modalidad 2ª”.

⁵ De forma excepcional podrá solicitarse a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa la modificación de la base de cálculo en alguno de los territorios, en caso de operaciones de reestructuración, o cuando por motivos extraordinarios se produzca una variación superior a 15 puntos respecto al volumen anterior.

⁶ La gran mayoría de entidades obligadas a realizar el pago fraccionado por el sistema previsto en el artículo 40.3 LIS (aquellas cuyo INCN durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que

- (b) **Con carácter «Opcional»**, a aquellas entidades que sin tener el INCN indicado en el punto anterior **hubieren «optado» expresamente por su aplicación a través de la correspondiente declaración censal** (modelo 036).

2.2. Cálculo del pago fraccionado en la modalidad del artículo 40.3 LIS.

Podríamos decir que la modalidad de pago fraccionado prevista en el artículo 40.3 LIS tiene el pequeño inconveniente de exigir un mayor esfuerzo contable a los contribuyentes que apliquen dicho sistema -al tener que cuantificar el pago fraccionado a partir de la base imponible del período, la cual, a su vez, se cuantifica a partir del resultado contable-, pero ofrece la ventaja de permitir acomodar los pagos fraccionados a la evolución del negocio a lo largo del ejercicio.

El esquema para realizar la cuantificación del pago fraccionado por la «modalidad 2ª» (previsto en el artículo 40,3 LIS) es el siguiente:

corresponda el pago fraccionado **hubiera excedido de 6 millones de euros]** tendrán a su vez el carácter de **Gran Empresa (GE) a efectos de IVA** (por haber excedido su volumen de operaciones de 6.010.121,04 euros durante el año natural anterior), por lo que recordamos que éstas deberán comunicar a la AEAT su carácter de GE a través de la correspondiente declaración censal (mod. 036), hasta el día 20 de febrero del año en curso, quedando adscritas desde ese momento a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, y viniendo obligadas a presentar sus declaraciones tributarias de IVA y de retenciones a cuenta del IRPF/IRNR/IS con carácter mensual.

⁷ Aquellas entidades cuyo período impositivo no sea coincidente con el año natural, a efectos de determinar el citado volumen de operaciones, deberán tener en cuenta el volumen de operaciones de los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos en el año 2017. No obstante, para determinar la obligatoriedad de presentar declaraciones con carácter mensual en el año 2017, se tendrá en cuenta el volumen de operaciones realizadas en el año natural anterior (2016).

⁸ Los **grupos fiscales** acogidos al régimen de **consolidación fiscal** computarán de forma conjunta (sociedad dominante y sus dependientes) su volumen de operaciones, conforme a lo indicado en las dos notas al pie anteriores.

- (i) **En primer lugar, se determinará el resultado contable de cada período impositivo, de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y legislación de desarrollo.**

En la determinación del resultado contable, recordamos que la LIS introdujo nuevas tablas de amortización, vigentes desde 1-1-2015, las cuales pueden incidir en una mayor o menor amortización contable, según los casos⁹.

- (ii) **Al citado resultado contable, se le efectúan los ajustes fiscales previstos en la LIS:**

Sin ánimo de exhaustividad, a continuación indicamos alguno de los ajustes más habituales a la base imponible del IS, los cuales podrían tener incidencia para determinar la base en el cálculo del pago fraccionado, y que pueden derivarse, entre otros, de:

- a) **La no deducibilidad de las pérdidas por deterioro del valor de los siguientes elementos patrimoniales** -los cuales darán lugar a un ajuste positivo (+) a la base imponible-:

- Elementos del **inmovilizado** material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.
- Valores representativos de deuda.
- Valores representativos de la **participación** en el capital o en los fondos propios de entidades, en las que se tiene una participación "**no significativa**" (generalmente, una participación inferior al 5% o coste de adquisición inferior a 20 millones de euros).

⁹ Para facilitar el recálculo de las amortizaciones a partir de 1-1-2015 confeccionamos en su día el siguiente simulador, al cual podrás acceder a través del siguiente link:: www.amortizaciones.lifeabogados.com

La restricción a la deducibilidad es temporal, porque estos deterioros se convertirán en fiscalmente deducibles en el supuesto de transmisión¹⁰ o baja de la participación, siempre y cuando durante todos los días del año anterior a la transmisión o baja se cumplan los requisitos para que la participación no sea "*significativa*", remitiéndose para ello a lo dispuesto en el artículo 20 LIS.¹¹

- Valores representativos de la **participación** en el capital o en los fondos propios de entidades en las que se tiene una participación "*significativa*" (esto es, que se cumplan los requisitos del artículo 21 : participación igual o superior al 5% del capital, o coste de adquisición igual o superior a 20 millones de euros), o en el caso de entidades no residentes, que su tipo nominal sea inferior al 10%).

A diferencia de la anterior, esta limitación no será objeto de reversión en ningún momento posterior, por lo que constituye una diferencia permanente a efectos contables.

Conviene señalar que la diferenciación entre participaciones significativas y no significativas, a efectos de restringir la deducibilidad de las pérdidas por deterioro, (delimitada por su relación con el cumplimiento de los requisitos para la exención para evitar la doble imposición prevista en el artículo 21 LIS) ha sido introducida en el **RDL 3/2016** para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017. La norma también introduce una regla especial en el caso de participaciones significativas que se imputan en la cuenta de pérdidas y ganancias por tratarse, contablemente, de Activos Financieros Mantenidos Para Negociar.¹²

¹⁰ Si la transmisión se efectúa a una entidad del mismo grupo de sociedades, la eventual renta negativa generada en la operación tampoco será temporalmente deducible, como indicaremos más adelante.

¹¹ Se trata por tanto de una diferencia temporaria deducible, que dará lugar al registro del correspondiente activo por impuesto diferido (impuesto anticipado).

¹² Las disminuciones de valor producidas en la Cartera de Negociación en participaciones "*significativas*" a la que se pudiera aplicar el criterio de valor razonable no son deducibles, salvo que con carácter previo se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondientes a valores homogéneos del mismo importe. Por el contrario, la Cartera de Negociación en participaciones "*no significativas*" (la que suele ser más habitual) se mantiene con variaciones de valor positivas y negativas que deben ser registradas en la cuenta de PyG, formando parte de la base imponible del IS.

b) La no deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades.

La no deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades, que ha constituido una de las más importantes novedades introducidas por el **RDL 3/2016** para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2017, obliga a hacer una importante distinción:

- Las derivadas de la transmisión de participaciones "**significativas**" no son deducibles en ningún caso (salvo extinción de la entidad participada). Así lo establece el apartado 6 del artículo 21 LIS cuando impide la integración en la base imponible de las *rentas negativas* derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, en cualquiera de los siguientes casos:
 - Cuando durante cualquier momento al año anterior a la transmisión se tuviera una participación igual o superior al 5% en el capital, o tuviera un coste de adquisición superior a 20 millones de euros, y en caso de ser no residente o bien tuviera un IS o impuesto similar con tipo nominal igual o superior al 10%, o tuviera suscrito Convenio para Evitar la Doble Imposición con cláusula de intercambio de información), o,
 - En caso de sociedades no residentes, el tipo nominal del IS fuera inferior al 10% o bien fuera residente en un paraíso fiscal.
- Las derivadas de la transmisión de participaciones "**no significativas**" (con carácter general, aquellas en las que no se detente una participación igual o superior al 5% durante ningún momento del año anterior a aquel en que tenga lugar la transmisión) no son deducibles cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, según los criterios establecidos por el art. 42 del Código de Comercio¹³.

Si la transmisión se efectúa a un *tercero*, la eventual pérdida generada será deducible en el IS.

¹³ La renta negativa no deducida se integrará en la base imponible del Impuesto del período impositivo en que se transmitan a terceros, o bien cuando la adquirente o transmitente dejen de formar parte del mismo grupo.

c) **La reversión del 30% de amortización contable no deducida en ejercicios 2013 y 2014.**

Entre las medidas introducidas para luchar contra el déficit público, se estableció en los períodos impositivos iniciados en los años 2013 y 2014 la no deducibilidad en el IS del 30% de la amortización contable fiscalmente deducible de las entidades que no tuvieran el carácter de «*empresas de reducida dimensión*», por lo cual en dichos ejercicios se pudieron haber generado ajustes positivos (+) a la base imponible del IS.

A partir de los ejercicios iniciados desde 1-1-2015 se puede efectuar la reversión de dichos ajustes durante el resto de vida útil del elemento patrimonial o en 10 años, a elección del contribuyente, teniendo incidencia dicha reversión, en forma de ajustes negativos (-) a la base imponible, en cada uno de los pagos fraccionados.

d) **Rentas negativas procedentes de Establecimientos Permanentes (EP) y de UTEs, obtenidas en el extranjero.**

No serán deducibles las rentas negativas procedentes de EP y UTEs situados en el extranjero. La Ley del IS establece un tratamiento especial para aquellas rentas negativas que hubieran sido objeto de deducción en períodos anteriores, así como en los casos en los que la sociedad integrara una renta negativa como consecuencia de la transmisión de una EP y/o UTEs situados en el extranjero.

Conviene en este punto recordar que el **RDL 3/2016** ha restringido también la deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la transmisión de un EP, dejando fuera de tal limitación los casos de cese.

e) **La limitación a la deducción de gastos financieros.**

La Ley 27/2014 mantuvo la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en la base el IS, aunque con ciertos cambios a partir de 1-1-2015. En este sentido, serán deducibles los gastos financieros netos del período impositivo, hasta:

- El 30% del Beneficio Operativo, o,
- Como mínimo, 1 millón de euros.

Los intereses no deducidos conforme a la citada limitación podrán ser objeto de deducción en los próximos períodos impositivos (sin plazo de caducidad).

El citado límite (1 millón de euros) no deberá prorratearse proporcionalmente en función del periodo de los tres, nueve u once primeros meses del año (periodos de ingreso del pago fraccionado), por lo que deberá tratarse como un límite fijo.

f) **Reducciones susceptibles de minorar la base imponible.**

f.1). Remanente de la RESERVA DE CAPITALIZACIÓN no aplicada por insuficiencia de base.

Recordemos que desde 1-1-2015 la LIS introduce la Reserva de Capitalización, que permite reducir la base imponible del impuesto hasta el 10% del importe del incremento de sus fondos propios (FFPP), vinculando dicha reducción al registro contable de una Reserva indisponible y al mantenimiento de los fondos propios - salvo pérdidas- durante los 5 años posteriores al ejercicio en que se aplique la reducción.

En la medida en que el incremento no se puede determinar con certeza hasta la finalización del ejercicio¹⁴, esta Reserva no tendrá incidencia en los pagos fraccionados del ejercicio en curso en la generalidad de los casos (entidades con ejercicio económico coincidente con el año natural).

¹⁴ Ver Contestación DGT V4127-15, de 22-12-2015.

No obstante, si la entidad hubiera registrado la reserva en ejercicios precedentes y no hubiera podido aplicarla en su totalidad por falta de base, el importe de dicho remanente no aplicado sí tendrá efecto en la determinación de la base del pago fraccionado.

f.2). RESERVA DE NIVELACIÓN.

Llamamos la atención nuevamente en una de las novedades más importantes para los ejercicios iniciados a partir del 01-01-2015, si bien únicamente aplicable por aquellas entidades que tengan la consideración de «*Empresas de Reducida Dimensión*» (ERD)¹⁵.

La Reserva de Nivelación permite minorar transitoriamente la base imponible positiva del ejercicio hasta un 10%, con el límite de 1 millón de euros¹⁶, siendo una medida de carácter puramente financiero, pues permite el diferimiento del importe de la reserva hasta el 5º año posterior al registro de la misma, debiendo devolverse en el caso de no haberse generado bases negativas en dicho período, o consumiéndose en caso de producirse éstas¹⁷.

La aplicación de la reserva está condicionada a la dotación de una reserva indisponible con cargo al resultado positivo del ejercicio en que se efectúe la minoración a la base imponible –o con cargo a los primeros resultados positivos en que sea posible realizar dicha dotación–, y la misma deberá mantenerse hasta que se produzca la adición a la base imponible, o su aplicación con motivo de la existencia de bases negativas.

¹⁵Se consideran «*Empresas de Reducida Dimensión*» aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio inmediato anterior sea inferior a **10 millones de euros**. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, realizándose, a partir de 2015, las eliminaciones de las operaciones internas, y ello tanto si forma parte, o no, de un grupo de consolidación fiscal.

¹⁶ Si el periodo impositivo fuera inferior al año natural, el límite del millón de euros será la parte proporcional al año.

¹⁷ En consecuencia, se deberá registrar contablemente como una Diferencia Temporal Imponible.

Al contrario que la Reserva de Capitalización, la Reserva de Nivelación sí se tendrá en cuenta para los pagos fraccionados, no siendo preciso, a nuestro juicio, el registro de reserva alguna hasta su aprobación por la junta de accionistas.

g) Ajustes en la base imponible que pueden no influir en el cálculo de los pagos fraccionados. La reversión de deterioros que fueron fiscalmente deducibles.

Como sabemos, desde el 1 de enero de 2013 el deterioro de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades no es deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Pero es posible que una sociedad tenga deterioros deducidos en ejercicios anteriores, cuando la normativa del impuesto lo permitía¹⁸.

La ley del Impuesto establece la obligación de llevar a cabo la reversión de tales deterioros cuando las sociedades participadas vean incrementados sus fondos propios.

En la generalidad de los casos (es decir, para períodos impositivos coincidentes con el año natural) y en la medida en que el ejercicio económico de la sociedad participante y la participada sean concurrentes, una eventual reversión de las pérdidas por deterioro en 2017 no influirá en el cálculo de los pagos fraccionados de este ejercicio, porque la citada reversión solo podrá ser calculada a fecha de cierre del período impositivo, en función de la diferencia de valor de los fondos propios de la participada entre dicha fecha y la de inicio del período impositivo.

Al margen de esta reversión técnica, que tiene lugar con motivo de la revalorización de una cartera previamente deteriorada, el **RDL 3/2016** ha introducido una fórmula de reversión lineal de deterioros previamente deducidos fiscalmente.

¹⁸ Técnicamente, más que permitirlo, lo exigía. El apartado 3 del artículo 12 del texto refundido de la LIS, hoy derogado por la Ley 27/2014, establecía una norma especial de obligado cumplimiento (como destacó la propia Dirección General de Tributos) dirigida a reconocer en la base del impuesto las pérdidas de valor de las participaciones en el capital o en los fondos propios de sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.

Esta reversión en la base imponible del IS se llevará a cabo a partir de 2016 realizando el correspondiente ajuste positivo que deberá efectuarse, como mínimo, por partes iguales en la base imponible de cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, es decir, a razón del **20% anual**.

Por su intrínseca relación en la reversión técnica derivada de la revalorización de la participación, pensamos que tampoco la reversión lineal que el **RDL 3/2016** ha introducido ha de tener influencia en el cálculo de los pagos fraccionados del ejercicio 2017¹⁹, por cuanto su reflejo en la base imponible se realiza solo a cierre del ejercicio económico de la sociedad.

(iii) A continuación, se realiza la compensación de Bases Imponibles Negativas (BIN) de ejercicios anteriores.

En la determinación de la base del pago fraccionado también influye la existencia, en su caso, de BIN pendientes de compensación²⁰.

Conforme a la regulación vigente hasta la entrada en vigor del RDL 3/2016, existía un único límite general a la compensación de las Bases Imponibles Negativas (BIN) del 70% (60% en 2016).

¹⁹ Salvo en aquellos supuestos en que el período impositivo 2017 no sea coincidente con el año natural y finalice el día anterior al inicio de cada uno de los períodos de ingreso del propio pago fraccionado (es decir, cuando el período impositivo finalice el 30 de marzo, el 30 de septiembre o el 30 de noviembre de 2017).

²⁰ Como veremos en el apartado v), la existencia de bases imponibles negativas pendientes de compensar no se tiene en cuenta en el cálculo de pago fraccionado mínimo.

²¹ El límite de compensación de BIN se aplica a la BI previa a la aplicación de la Reserva de Capitalización y a la propia compensación de BIN.

El **RDL 3/2016** vuelve a recuperar (a través de la Disposición Adicional 15ª LIS y esta vez con vigencia indefinida) **los límites** a la compensación de las BIN que ya estuvieron vigentes de forma temporal en los años 2013, 2014 y 2015, si bien esta limitación únicamente resulta de aplicación a aquellos contribuyentes del IS cuyo INCN en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo hubiera sido de, al menos, **20 millones de euros**.

Los límites a la compensación de las BIN que afectan al período 2017 son los siguientes:

Importe Neto de la Cifra de Negocios del ejercicio anterior	BIN SUSCEPTIBLE DE COMPENSACIÓN
	Periodos impositivos iniciados a partir del 01-01-2017
Inferior a 20 millones de €	<u>70%</u>
Entre 20 millones y 60 millones de €	<u>50%</u>
Igual o superior a 60 millones de €	<u>25%</u>

En todo caso, pueden compensarse BIN hasta el importe de **1 millón de euros**. Esta cifra, como sucede con el límite de deducción de los gastos financieros, tampoco debe prorratearse proporcionalmente en función del período al que se refiere el pago fraccionado²².

Como ya ocurriera en 2015 y 2016, el importe de las bases imponibles negativas vivas procedentes de ejercicios anteriores puede ser objeto de compensación en ejercicios futuros -con las limitaciones señaladas - sin límite temporal.

Habrà que tener en cuenta además, si procede, las especialidades en materia de compensación de bases imponibles negativas previstas en el artículo 26 LIS (entidades de nueva creación o supuestos de transmisión de sociedades).

²² Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año debe multiplicarse el límite señalado de 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

(iv) Tipo de gravamen aplicable a la base del pago fraccionado.

Como avanzamos al inicio de esta Circular, el **RDL 2/2016** introdujo modificaciones en cálculo de los pagos fraccionados mediante el método de "*base imponible*", pero únicamente para los contribuyentes del impuesto cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo fuera al menos **10 millones de euros**.

En consecuencia, se hace necesario distinguir dos tipos de gravamen en función del INCN del ejercicio anterior:

- El que afecta a las entidades con INCN inferior a 10 MM euros, que será con **carácter general** el resultado multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen, redondeado por defecto, es decir, un **17%**²³.
- El que afecta a las entidades con INCN igual o superior a 10 MM euros, que será generalmente un **24 %**²⁴.

(v) Pago fraccionado mínimo.

También con carácter exclusivo para los contribuyentes del impuesto cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea al menos **10 millones de euros**, rige desde octubre de 2016 y también por imposición del RDL 2/2016, el que se denomina **pago fraccionado mínimo**, en virtud del cual **la cantidad a ingresar correspondiente al pago fraccionado de cada período no puede ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias**²⁵

²³ Teniendo en cuenta que desde 2016 se produce la unificación de los tipos de gravamen en el IS (fijándose éste en el 25%, con carácter general), el tipo de gravamen para los pagos fraccionados será del **17%** ($25\% \times 5/7 = 17\%$). Las empresas de nueva creación que realicen actividades económicas y tengan derecho a aplicar el tipo reducido del IS al 15% deberán cuantificar el pago fraccionado al tipo del **10%** ($15\% \times 5/7 = 10\%$).

²⁴ El RDL 2/2016 establece para estas entidades una cuantía del pago fraccionado calculado en el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso. Para un tipo del 25%, la cuantía queda fijada en un **24%** ($25 \times 19/20 = 24\%$).

²⁵ 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

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades afectados por el **pago fraccionado mínimo** 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, de las cuales hemos destacado las que entendemos más relevantes. 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 realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo.

Por tanto, al calcular el **pago fraccionado mínimo**, 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.

vi) Cuadro resumen.

Por su importancia, reproducimos a continuación el cuadro que incluimos en su día en la Circular publicada a raíz de las modificaciones en el cálculo de los pagos fraccionados introducidas por el RDL 2/2016, y que permite visualizar de forma clara y esquemática la situación actual en el procedimiento de cálculo de los pagos fraccionados en 2017.

explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos), el porcentaje mínimo será **el 25 por ciento**.

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)	No aplica
	Si optó por la modalidad de base imponible	Base imponible * 17% - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores	No aplica
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	No aplica
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

2.3. Ejercicio de la «opción». Modelos.

La opción por el sistema de pago fraccionado previsto en el artículo 40,3 LIS (que sólo podrán ejercitar las entidades que **no** sean GE, pues éstas ya vienen obligadas a realizar su cálculo conforme a este sistema -como hemos indicado-), deberá efectuarse durante el mes de febrero del año en curso –para aquellas entidades cuyo ejercicio sea coincidente con el ejercicio natural-, a través de la correspondiente declaración censal (modelo 036), quedando obligadas a aplicar dicha modalidad de pago fraccionado en lo sucesivo en tanto no renuncien a su aplicación.

Si el ejercicio de la entidad no fuera coincidente con el año natural, la opción deberá ejercitarse en el plazo de dos meses desde el inicio del período impositivo, o de ser este plazo inferior, entre la fecha de inicio del período impositivo y la fecha de finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente a dicho ejercicio.

2.4. Recomendación general.

Con carácter general, la modalidad de pago fraccionado prevista en el artículo 40,3 del LIS es aconsejable para las entidades que no sean GE en los siguientes supuestos:

- En aquellas entidades que prevean una disminución del resultado en el ejercicio 2017 -respecto al que hubieren obtenido en los ejercicios 2015 y/o 2016, respectivamente-, o éste presentara gran incertidumbre en el ejercicio 2017²⁶.
- Cuando el volumen principal de operaciones se produzca en la parte final del ejercicio, y en concreto en el mes de diciembre (véase por ejemplo: actividades agrícolas, actividades de temporada, etc.).

Por el contrario, la modalidad prevista en el artículo 40.3 es desaconsejable para empresas de nueva constitución, durante el primer ejercicio de actividad, pues podrían verse obligadas a ingresar pagos fraccionados cuando de no haber optado por el método del artículo 40.3 LIS no habrían tenido que efectuar ingreso alguno, o para aquellas empresas que no estando obligadas a aplicar el régimen tuvieran rentas de fuente extranjera que dieran lugar a deducciones en la cuota por doble imposición, las cuales, recordemos, no son deducibles en la cuantificación del pago fraccionado.

²⁶ Las entidades que prevean una reducción de su cifra de resultados en el ejercicio 2017 respecto a ejercicios precedentes deberían acogerse a la modalidad de pago fraccionado a calcular en función de la base imponible del período (art.40,3 LIS -modalidad 2ª-), en caso de no venir ya obligados a su aplicación por tener el carácter de Gran Empresa.

II). Formularios y Medios para efectuar la presentación de los pagos fraccionados en el IS.

Los modelos habilitados para la presentación de los Pagos Fraccionados a Cuenta del IS son los siguientes:

- **«Modelo 202»:** Aplicable **con carácter general** a todas las empresas²⁷, ya estén obligadas a efectuar el pago fraccionado conforme a la «modalidad 1ª» o conforme a la «modalidad 2ª».

En los supuestos en los que no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado, no será obligatoria su presentación, salvo aquellas empresas que tenga la consideración de **«GE», las cuales deberán efectuar obligatoriamente su presentación, aunque no deban efectuar ingreso alguno.**

La presentación de este impreso deberá efectuarse **con carácter obligatorio por vía telemática, pudiendo procederse a la domiciliación de la deuda tributaria**²⁸.

- **«Modelo 222»:** Pago fraccionado para los **grupos fiscales**, que deberá presentar la sociedad dominante **por vía telemática, incluso en los casos en que de acuerdo con lo establecido en el LIS no deba efectuarse ingreso alguno**, pudiendo, igualmente, procederse a la domiciliación de la deuda tributaria²⁹.

Madrid, a 6 de febrero de 2017.

²⁷ Salvo que tributen en régimen de consolidación fiscal.

²⁸ La domiciliación es aplicable cuando el pago fraccionado se presente hasta el día 15 de los meses de abril, octubre y diciembre, respecto de los pagos fraccionados 1P, 2P y 3P, respectivamente.

²⁹ Recordamos que los grupos consolidados deberán comunicar obligatoriamente en el primer pago fraccionado del ejercicio las salidas e incorporaciones al grupo fiscal.

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

lifeabogados.com