planartús
Assessors d'empresa

CIRCULAR 8/12

NOTA RELATIVA AL PRIMER PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2012

1.- Introducción

El Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, establece para los períodos impositivos que se inicien durante el año 2012, en la modalidad del artículo 45.2 LIS, el porcentaje de pago fraccionado a aplicar a la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, será del 18 por ciento.

Para la modalidad de cálculo de pago fraccionado en función de la base imponible del propio período impositivo, establecido en el artículo 45.3 LIS, el porcentaje a aplicar será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo impositivo de gravamen redondeado por defecto.

Asimismo, serán de aplicación los porcentajes incrementados (grandes empresas), introducidos por el Real Decreto-ley 9/2011, para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones supera la cantidad de 6.010.121,04 euros.

NOVEDAD: IMPORTE MÍNIMO DEL PAGO FRACCIONADO

Entre otras medidas introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, cuya entrada en vigor se ha producido el día de su publicación en el BOE (31/3/2012), destaca aquella que afecta al **1er pago fraccionado** a presentar cuyo plazo de declaración alcanza hasta el día 20 de abril y que resulta ser el motivo fundamental de la presente Nota.

Para aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios -en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie los períodos impositivos dentro del año 2012- sea al menos veinte millones de euros, se establece un **límite mínimo para el 1er pago fraccionado que no podrá ser inferior, en ningún caso, al 4% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del período**, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normas contables de desarrollo, minorando en las bases imponibles negativas pendientes

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

de compensar por los sujetos teniendo en cuenta los límites que correspondan de acuerdo con el RD Ley 9/2011 de 19 de agosto (ver último punto de la presente Nota).

Por lo tanto, si a la base imponible a la cual deberá aplicarse el tipo del **24% ó 27%, según corresponda,** resultase inferior al 4% del resultado contable positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias obtenido en el citado período, **el importe del pago fraccionado a realizar deberá ser, como mínimo, del 4% del resultado contable**.

No obstante, este límite establecido (del 4%) aplicable a las entidades referidas anteriormente, en las que al menos el 85% de los ingresos de los tres, nueve y once primeros meses del año natural, correspondan a rentas a las que resulten de aplicación las exenciones previstas en los artículos 21 y 22 o la deducción prevista en el artículo 30.2, del TRLIS, **se reducirá en este primer pago fraccionado al 2%.**

En los **demás pagos a cuenta** del ejercicio 2012, **2º** y **3º** así como, los pagos fraccionados que correspondan al ejercicio **2013**, el porcentaje del 4% del resultado contable se **eleva** al **8%** en el caso general, mientras que el porcentaje del 2% se eleva al 4% en los supuestos especificados en el párrafo anterior.

Este límite **mínimo** establecido en el pago a cuenta del Impuesto de Sociedades está pensado para aumentar la recaudación en los casos de entidades que por aplicar al resultado contable obtenido previo al cálculo del pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades determinados "**ajustes extracontables**", por ejemplo, disminuciones por diferencias temporarias (amortización fondo de comercio, amortización acelerada, aplicación de libertad de amortización en la adquisición de inmovilizado, diferimiento del ingreso fiscal en operaciones a plazos, etc.) **disminuyen** la base imponible al efecto del cálculo del pago fraccionado. Así pues en aquellos supuestos en los que el resultado de multiplicar la base imponible por los porcentajes incrementados genere una cuota inferior al 4% del resultado contable previo, el ingreso del pago fraccionado a efectuar será como mínimo el citado 4% de dicho resultado contable.

2.- Modalidades del cálculo del pago fraccionado

A) Modalidad del artículo 45.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Para los sujetos pasivos que tributen exclusivamente al Estado, acogidos a la modalidad de pago en función de la cuota del último ejercicio, el porcentaje será del 18%.

El importe a pagar será el dieciocho por cien de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en fecha primero de

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

abril, minorado en las deducciones y bonificaciones, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél, siempre que dicho período impositivo haya sido de duración anual.

En general, y siempre que el ejercicio coincida con el año natural, la base del cálculo del indicado 18% será la cuota del ejercicio imputable (casilla 599 del modelo 200, de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010), presentado el pasado mes de julio.

B) Modalidad del artículo 45.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Este sistema tiene carácter opcional, por lo tanto, voluntario, para aquellas entidades cuyo volumen de operaciones no superó la cifra de 6.010.121,04 euros durante el ejercicio anterior (2011).

Para dicha aplicación la entidad debería haber ejercido la opción, en su caso, a través de la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero.

Realizada la opción, el sujeto pasivo quedará vinculado a esta modalidad de pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo periodo y siguientes, en tanto no renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal que deberá ejercitarse en el plazo establecido en el párrafo anterior.

- Aquellas empresas que hubiesen optado, en su caso, por esta modalidad, deberán calcular el pago fraccionado del siguiente modo:

  Si la cantidad calculada como base del pago fraccionado a practicar en abril –período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo– (clave 4) no supera la cuantía de 300.000 euros por la proporción en que se halle el número de días de duración del período impositivo entre 365 días, resultará aplicable el porcentaje del 17% a dicha cuantía y, en su caso, el 21% al exceso sobre la misma. Por lo tanto, los primeros 74.794,52 euros tributarán al tipo del 17% y el resto, en su caso, al tipo del 21%. De la cuantía resultante del sumando anterior deberá deducirse las bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del período computado. Esta interpretación es la que parece deducirse de las instrucciones del modelo 202, sin embargo, muchos son los que opinamos que esta proporción a los efectos de calcular el pago fraccionado no debe efectuarse más que en aquellos supuestos en los que el período impositivo es inferior al año, siendo entonces aplicable el tipo del 17% mientras

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

no se superan los 300.000€ en cada uno de los pagos a cuenta que se realicen presentando una cifra de negocio inferior a dicha cuantía.

Las sociedades que habiéndose acogido a la presente modalidad, cuyo período impositivo no coincida con el año natural, realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los períodos de ingreso del pago fraccionado. En estos supuestos, el pago fraccionado será a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados períodos de pago.

- Las entidades cuyo volumen de operaciones calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del IVA hubiere superado la cifra de 6.010.121,04 euros ("grandes empresas") durante el ejercicio anterior (es decir, 2011), deberán de forma obligatoria aplicar la modalidad del artículo 45.3, a efectos de calcular e ingresar los pagos a cuenta, llamados "fraccionados", y deberán calcular el pago fraccionado con las siguientes especialidades:

  - Empresas de reducida dimensión que tributen según escala del artículo 114 LIS. "Pymes"

    - Entidades cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior (2011) fue inferior a 10 millones de euros:

      A efectos de cálculo, nos remitimos a lo expuesto en el apartado anterior para PYMES que han optado voluntariamente por la realización del pago fraccionado bajo la modalidad del artículo 45.3.

  - "Grandes empresas"

    - Entidades cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior (2011) fue superior a 10 millones e inferior a 20 millones de euros:

      A partir de los ejercicios iniciados el 1/01/2008 el tipo de gravamen general es el 30%, por lo tanto, el importe a pagar (cuota a ingresar) será el veintiuno por ciento (21%) de la base imponible de los tres meses del período natural, determinada según las normas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. De la cuota resultante se deducirán las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del obligado tributario, del período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2012.

    - Entidades cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior (2011) fue igual o superior a 20 millones de euros e inferior a 60 millones de euros:

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

El tipo a aplicar será del 24% sobre la base imponible de los tres meses del periodo natural, determinada según las normas del Impuesto sobre Sociedades. De la cuota resultante se deducirán las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del obligado tributario, del periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2012.

No podrá resultar inferior al 4% del resultado contable (ver introducción), o al 2% en su caso.

- Entidades cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior (2011) fue igual o superior a 60 millones de euros:

  El tipo a aplicar será del 27% sobre la base imponible de los tres meses del periodo natural, determinada según las normas del Impuesto sobre Sociedades. De la cuota resultante se deducirán las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del obligado tributario, del periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2012.

  No podrá resultar inferior al 4% del resultado contable (ver introducción), o al 2% en su caso.

C) Otras cuestiones de interés

- La transmisión telemática deberá realizarse en la misma fecha (día) en que se proceda a efectuar el ingreso correspondiente.
- Si se desea domiciliar el pago, ello se podrá realizar hasta el 15 de abril (domingo), el cargo en cuenta se producirá el 20 de abril.
- Aquellas sociedades que hayan iniciado sus actividades durante 2012 no deberán cumplimentar el modelo 202.
- Aquellas sociedades que no tengan la condición de gran empresa al no haber superado su volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del IVA de 6.010.121,04 euros y no deban efectuar ingreso alguno, no será obligatoria la presentación del modelo 202.
- Las sociedades que tengan la condición de gran empresa deberán presentar el modelo 202, incluso en aquellos casos en los que el resultado del mismo sea negativo (no existiendo la obligación de efectuar ingreso).
- En el caso de grupos de sociedades y cuando la declaración resulte ser negativa (claves (03) ó (21) del modelo igual a cero), también deberá presentarse obligatoriamente el modelo 222.

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

D) Incidencia de las bases imponible negativas

En el supuesto de tener que realizar el pago fraccionado de acuerdo con la modalidad establecida en el artículo 45.3, debe tenerse en cuenta a efectos de calcular la base del pago fraccionado, la deducción, en su caso, de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación fiscal, con los límites establecidos por el Real Decreto-ley 9/2011 para los periodos impositivos 2011, 2012 y 2013, que son los siguientes:

- Del 75% de la base imponible previa a dicha compensación para las entidades que cuya cifra de negocios durante los doce meses anteriores (ejercicio anterior) sea al menos de 20 millones de euros e inferior a 60 millones de euros.
- Del 50% de la base imponible previa a dicha compensación para las entidades que cuya cifra de negocios durante los doce meses anteriores (ejercicio anterior) sea igual o superior a 60 millones de euros.

NOTA de interés que figura a la fecha de redacción de la presente Nota en la página web de la AEAT en referencia a los modelos 202 y 222

Como consecuencia de la aprobación y entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, es posible que para el primer pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al mes de abril de 2012, no estén completas las validaciones de la presentación telemática de declaraciones correspondientes al modelo 202 y 222, de aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios haya sido al menos de 20 millones de euros en los doce meses anteriores a la fecha del inicio del período impositivo dentro del año 2012 o 2013, ya que no recogen las modificaciones establecidas en el artículo 1. Cuatro del citado Real Decreto-Ley, por lo que se recomienda que, en dichos supuestos, se proceda a efectuar la presentación telemática mediante el acceso a la sede electrónica a partir del 13/04/2012.

Barcelona, a 3 de abril de 2012

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales