

3-2012
Abril, 2012

PAGO FRACCIONADO ABRIL DE 2012

El sábado 31 de marzo se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, en el que se introdujo, entre otras, una modificación en el sistema de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades que, junto con las modificaciones que ya había introducido al respecto el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, deben tenerse en cuenta para la preparación de los pagos fraccionados que deben presentarse durante el año 2012.

Estos cambios afectan directamente al pago fraccionado que las grandes empresas han de realizar en los primeros 20 días del mes de abril en curso. Por eso, aunque en nuestra publicación de Novedades Fiscal 2-2012 se describieron esos cambios, recordamos a continuación las reglas aplicables al pago fraccionado que se ha de realizar estos días y analizamos en detalle algunas de las más relevantes.

1. MODALIDADES DE PAGOS FRACCIONADOS

Hay dos modalidades de pago fraccionado en el Impuesto sobre Sociedades a tener en cuenta en el pago a realizar en el mes de abril del 2012:

- (a) La que se calcula sobre la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido, minorado en las deducciones y bonificaciones de los capítulos II, III y IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (modalidad a). Como regla general, en caso de ejercicio coincidente con el año natural, en el pago fraccionado a presentar en abril de 2012 habría que partir de la cuota íntegra del ejercicio 2010.

Esta modalidad no se ha visto modificada por estos dos Reales Decretos-ley.

- (b) La que se calcula sobre la parte de la base imponible del período de los tres primeros meses de 2012 (modalidad b).

Para los sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural, se tomará la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el 31 de marzo de 2012, inclusive.

Sobre la cuota resultante se deducirán las bonificaciones del capítulo III del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, así como las retenciones, pagos a cuenta y pagos fraccionados correspondientes al período impositivo.

Esta es la modalidad sobre la que los dos Reales Decretos-ley antes citados han introducido modificaciones significativas. En concreto, de forma breve y por lo que se refiere al pago fraccionado de abril de 2012:

- El Real Decreto-ley 9/2011 incrementó el porcentaje a aplicar para calcular los pagos fraccionados, pudiendo este porcentaje ascender al 21%, 24% ó 27% según la cifra de negocios del sujeto pasivo.
- El Real Decreto-ley 12/2012 ha establecido un “pago fraccionado mínimo” que se calcula sobre el resultado contable positivo (aplicando, como regla general, un tipo del 4% para el pago de abril de 2012, y del 8% para pagos fraccionados posteriores).

Asimismo, ambos Reales Decretos-ley han modificado diversas reglas de determinación de la base imponible del impuesto, que afectan por tanto a los pagos fraccionados calculados según esta modalidad. Así:

- El Real Decreto-ley 9/2011 estableció una limitación a la compensación de bases imponibles negativas (75% ó 50% de la base imponible previa a dicha compensación, para sujetos con un importe neto de la cifra de negocios¹ de los 12 meses anteriores igual o superior a 20 ó 60 millones, respectivamente).
- Tanto el Real Decreto-ley 9/2011 como el Real Decreto-ley 12/2012 han modificado diversas reglas de determinación de la base imponible previa a dicha compensación, por ejemplo (i) reduciendo el porcentaje máximo anual deducible de los fondos de comercio, (ii) eliminando la libertad de amortización para activos nuevos, o (iii) estableciendo limitaciones para la deducibilidad de gastos financieros.

Todas estas modificaciones afectarán al pago fraccionado de abril de 2012, dependiendo del ejercicio económico del sujeto pasivo y, en todo caso, con una excepción general: no se aplica en este pago fraccionado la regla que limita al 30% la deducibilidad de gastos financieros.

Esta modalidad es obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones² haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros. El resto de sujetos podrán optar por esta modalidad, quedando vinculados a ella respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo y siguientes, en tanto no se renuncie a su aplicación. Recordemos que para que esta renuncia sea efectiva, debe realizarse:

¹ El “importe neto de la cifra de negocios” a los efectos del cálculo del pago fraccionado es el que corresponde a los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo. El concepto de “importe neto de la cifra de negocios” es eminentemente contable, y está definido en el apartado 11 de la Tercera Parte del Plan General de Contabilidad (Normas de elaboración de las cuentas anuales).

² El “volumen de operaciones” a los efectos del pago fraccionado se calcula conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se refiere a los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

Los conceptos de “importe neto de la cifra de negocios” y “volumen de operaciones” son distintos.

- En el mes de febrero, cuando el período impositivo coincide con el año natural.
- En caso contrario, en el plazo de los dos meses siguientes al comienzo del período impositivo o entre el inicio del período y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado del período impositivo, cuando este plazo fuera inferior a dos meses. Es decir, aquellos sujetos que cierran su ejercicio después del 20 de febrero, podrán renunciar a esta modalidad hasta el 20 de abril de 2012.

Los referidos Reales Decretos-ley 9/2011 y 12/2012 nada establecen respecto a los pagos fraccionados de los grupos fiscales. No obstante, en la medida en que, en el caso de aplicación del régimen de grupos fiscales, el sujeto pasivo es el propio grupo fiscal, las modificaciones introducidas por dichos Reales Decretos-ley les serán aplicables. En este caso, y por lo que se refiere a la introducción del “pago fraccionado mínimo” por el Real Decreto-ley 12/2012, surge la cuestión de cuál es el *resultado positivo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio (...)* *determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo* que debe ser utilizado como base de dicho pago “fraccionado mínimo”. Aunque se trata de una cuestión interpretable, parece lógico utilizar, a estos efectos, el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada contable correspondiente a las entidades que forman el grupo fiscal.

Debe recordarse finalmente que la declaración de pagos fraccionados ha de utilizarse para comunicar las modificaciones de la composición de los grupos fiscales.

2. CÁLCULO DEL PAGO FRACCIONADO DE ABRIL DE 2012. DISTINTOS SUPUESTOS

2.1 Sujetos pasivos con un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros que hayan iniciado su último período impositivo en 2012

- (a) Con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 20 millones de euros.

Aunque estos sujetos tengan un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros (son “gran empresa”), como su cifra de negocios es inferior a 20 millones de euros, no les resultan de aplicación las novedades de los referidos Reales Decretos-ley 9/2011 y 12/2012 relativas específicamente a los pagos fraccionados y a la compensación de bases imponibles negativas.

En concreto, no deberán calcular ni ingresar un “pago fraccionado mínimo”, ni se les aplican tipos incrementados del pago fraccionado ni la limitación a la compensación de bases imponibles negativas. No obstante, debe tenerse en cuenta que hay otras novedades en la determinación de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas que habrán de ser consideradas por estos sujetos pasivos en su liquidación definitiva del Impuesto (excepto la relativa al límite del 30% en la deducibilidad de los gastos financieros introducido por el Real Decreto-ley 12/2012).

El tipo que se aplicará en el pago fraccionado será el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto, es decir, si éste es el tipo general del 30%, aquél será el 21%.

- (b) Con un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

En este caso se aplicará, a efectos del pago fraccionado de abril, el “pago fraccionado mínimo”, los tipos incrementados del pago fraccionado y la limitación a la compensación de bases imponibles negativas. Asimismo, se aplicarán las demás nuevas reglas de determinación de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas introducidas por los dos Reales Decretos-ley, salvo el límite del 30% en la deducibilidad de los gastos financieros introducido por el Real Decreto-ley 12/2012.

En concreto:

- La limitación a la compensación de bases imponibles negativas será del 75% de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas en ejercicios anteriores.
- El porcentaje de pago fraccionado será el resultado de multiplicar por 8/10 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Si es el tipo general del 30%, el porcentaje es el 24%.
- El “pago fraccionado mínimo” será el 4% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3 primeros meses de 2012 minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar, con el límite del 75% indicado.

Este porcentaje es del 2% si, al menos, el 85% de los ingresos de los 3 primeros meses de 2012 corresponden a rentas exentas de los artículos 21 y 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o a rentas con derecho a la deducción del artículo 30.2 del mismo texto.

Como se ha anticipado, aunque la redacción del Real Decreto-ley 12/2012 nada establece al efecto, es razonable interpretar que la cuenta de pérdidas y ganancias que habrá que considerar en el caso de grupos fiscales debería ser la correspondiente al consolidado contable de las entidades que forman el perímetro de consolidación fiscal.

- (c) Con un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, 60 millones de euros.

En este caso se aplicará también en el pago fraccionado de abril, el denominado “pago fraccionado mínimo”, los tipos incrementados del pago fraccionado y la limitación a la compensación de bases imponibles negativas. Asimismo, se aplicarán las demás nuevas reglas de determinación de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas introducidas por los dos Reales Decretos-ley, salvo el límite del 30% en la deducibilidad de los gastos financieros introducido por el Real Decreto-ley 12/2012.

En concreto:

- La limitación a la compensación de bases imponibles negativas será del 50% de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas en ejercicios anteriores.
- El porcentaje de pago fraccionado será el resultado de multiplicar por 9/10 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Si es el tipo general del 30%, el porcentaje es el 27%.
- El “pago fraccionado mínimo” será el 4% sobre el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de los 3 primeros meses de 2012 minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar con el límite del 50% indicado.

Este porcentaje es del 2% si, al menos, el 85% de los ingresos de los 3 primeros meses de 2012 corresponden a rentas exentas de los artículos 21 y 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o a rentas con derecho a la deducción del artículo 30.2 del mismo texto.

Aunque la redacción del Real Decreto-ley 12/2012 no lo especifica, como ya se ha señalado, es razonable interpretar que la cuenta de pérdidas y ganancias que habrá que considerar en el caso de grupos fiscales debería ser la correspondiente al consolidado contable de las entidades que forman el perímetro de consolidación fiscal.

2.2 Sujetos pasivos con un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros que hayan iniciado su último período impositivo en 2011

- (a) Con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 20 millones de euros.

Aunque estos sujetos tengan un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros (son “gran empresa”), como su cifra de negocios es inferior a 20 millones de euros, no les aplican las novedades del Real Decreto-ley 9/2011 (ni las del Real Decreto-ley 12/2012 porque se trata de ejercicios iniciados en 2011) relativas a los pagos fraccionados y a la compensación de bases imponibles negativas.

Por tanto, no hay “pago fraccionado mínimo”, ni tipos incrementados del pago fraccionado, y tampoco se limitará la compensación de bases imponibles negativas. No obstante, sí se aplican las nuevas reglas de determinación de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas del Real Decreto-ley 9/2011 (no las del Real Decreto-ley 12/2012).

El porcentaje es el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Si es el tipo general del 30%, el porcentaje es el 21%.

- (b) Con un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.

En este caso se aplican los tipos incrementados del pago fraccionado y la limitación a la compensación de bases imponibles negativas, pero no el “pago fraccionado mínimo”. Las nuevas reglas de determinación de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas serán las del Real Decreto-ley 9/2011, pero no las del Real Decreto-ley 12/2012.

En concreto:

- La limitación a la compensación de bases imponibles negativas será del 75% de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas en ejercicios anteriores.
- El porcentaje de pago fraccionado será el resultado de multiplicar por 8/10 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Si es el tipo general del 30%, el porcentaje es el 24%.

(c) Con un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, 60 millones de euros.

En este caso se aplican los tipos incrementados del pago fraccionado y la limitación a la compensación de bases imponibles negativas, pero no el “pago fraccionado mínimo”. Las nuevas reglas de determinación de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas serán las del Real Decreto-ley 9/2011, pero no las del Real Decreto-ley 12/2012.

En concreto:

- La limitación a la compensación de bases imponibles negativas será del 50% de la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas en ejercicios anteriores.
- El porcentaje es el resultado de multiplicar por 9/10 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Si es el tipo general del 30%, el porcentaje es el 27%.

2.3 Sujetos pasivos con un volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros que hayan optado por la modalidad b) de pago fraccionado

Se aplican las reglas descritas en los apartados 1 y 2 anteriores para la determinación de la base sobre la que se calcula el pago fraccionado y para la aplicación del “pago fraccionado mínimo”.

El porcentaje es el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto, con independencia del importe neto de su cifra de negocios. Si es el tipo general del 30%, el porcentaje es el 21%.

2.4 Sujetos pasivos con un volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros que no hayan optado por la modalidad b) de pago fraccionado

El importe del pago fraccionado será el resultado de aplicar el porcentaje del 18% a la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviere vencido, minorado en las deducciones y bonificaciones de los capítulos II, III y IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica.

© Abril 2012. J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.