



# Novedades en los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (RDL 2/2016)

**Tax Alert**



**Octubre 2016**

**kpmgabogados.es**  
kpmg.es

# Novedades en los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (RDL 2/2016)

**A continuación le presentamos el análisis de KPMG Abogados sobre el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (en adelante RD-L 2/2016 o RD-L), norma publicada en el Boletín Oficial del Estado de 30 de septiembre de 2016, conjuntamente con la Orden HAP/1552/2016, de 30 de septiembre, por la que se adaptan a la nueva normativa las autoliquidaciones tributarias correspondientes a los pagos fraccionados del IS (modelos 202-222). Como todo Real Decreto-ley, la norma deberá ser convalidada en el plazo de 30 días por el Legislativo.**

La evolución del déficit público en España y la caída en la recaudación tributaria han conducido al Gobierno en funciones a adoptar una medida extraordinaria, cuyo objetivo es eminentemente recaudatorio, centrado en el Impuesto sobre Sociedades (IS). Merced al mismo se pretenden recaudar 8.300 millones de euros este año.

La novedad estriba en un incremento de los pagos fraccionados de las empresas que facturen más de 10 millones de euros, con efecto inmediato, ya que opera sobre el pago a cuenta del impuesto a realizar en los primeros veinte (20) días de octubre, al entrar en vigor el 30 de septiembre de 2016,- mismo día de su publicación en el BOE-.

Aun cuando estamos ante pagos a cuenta que se recuperarán con la autoliquidación del impuesto en 2017, que resultará en muchos casos a devolver, sin duda la medida va a suponer un problema de tesorería para muchas empresas, máxime promulgándose con tan corto margen de maniobra temporal. Cabe añadir que si en 2017 no se modificase el sistema de pagos a cuenta revirtiendo esta medida, que es declarada como de vigencia indefinida por el Consejo de Ministros, significaría que las empresas afectadas por la misma harían crónico el anticipo de impuestos y su efecto financiero.

La medida sigue la línea introducida por el mismo Gobierno en plena crisis, en el Real Decreto Ley 12/2012 de 30 de marzo (posteriormente modificado por el RDL 20/2012 de 13 de julio de 2012 y por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre), que igualmente elevó los porcentajes de los pagos fraccionados, y fijó un importe

mínimo para las empresas cuyo importe neto de cifra de negocios era al menos de 20 millones de euros, del 8% -posteriormente se incrementó al 12%- del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Recordemos que este modelo se ha aplicado hasta 2015 inclusive, y al recuperarse ahora para los pagos fraccionados de octubre y diciembre de 2016, dejan el pago fraccionado de abril de 2016 como un caso singular.

Entrando en el contenido de la norma, el RD-L introduce un límite mínimo para el importe de algunos pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apdo. 3 del art. 40 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), y aumenta el tipo aplicable en esta modalidad.

Señalemos en primer lugar que la novedad aplica a sujetos pasivos del IS que realicen los pagos fraccionados por la modalidad del art. 40.3 LIS, que hayan iniciado su período impositivo a partir del 1 de enero de 2016, y que además su importe neto de cifra de negocios en los doce (12) meses anteriores a la fecha en la que se inicie el período impositivo 2016 sea, al menos, de 10 millones de euros.

Tres ideas deben estar claras en todo momento:

- Las novedades afectan a quienes realicen el pago fraccionado por modalidad denominada de "base imponible corrida", esto es, según el art. 40.3 LIS. Recordemos que son los contribuyentes del IS que así lo elijan, o de forma obligatoria aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado 6

millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que inicie el período impositivo correspondiente (en este caso, el RD-L sólo afecta, como decimos, a aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 10 millones de euros).

- El concepto de “importe neto de la cifra de negocios” se define en la normativa mercantil como la suma de las ventas de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias desarrolladas, menos las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el IVA y otros impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios que deban ser objeto de repercusión (Plan General de Contabilidad y Resolución de 16 de mayo de 1991 del ICAC).

El debate sobre si dividendos, plusvalías, intereses e ingresos financieros forman parte o no del importe neto de la cifra de negocios puede resucitarse ante la novedad que estamos comentando. Recordemos que en principio estas tipologías de ingresos no forman parte del mismo, pero recordemos también que en el caso concreto de entidades holding, el ICAC ha manifestado que, por tratarse de ingresos derivados de su actividad ordinaria, han de computarse a efectos del importe neto de la cifra de negocios (BOICAC 79/2009, Consulta 2).

- La referencia al “importe neto de la cifra de negocios” se efectúa a nivel individual, lo que significa que cada entidad lo computará sin tener en cuenta el grupo mercantil al que pertenece. Distinto es el caso de grupos consolidados fiscalmente donde ha de considerarse al grupo en su conjunto, por su condición de sujeto pasivo del IS.

El RD-L introduce las siguientes novedades:

### **Pago fraccionado bajo modalidad del art. 40.3 LIS**

Para los contribuyentes que calculen el pago fraccionado siguiendo el método de “base imponible corrida” del art. 40.3 de la LIS, el porcentaje aplicable sobre la misma resulta de multiplicar por 19/20 el tipo de gravamen, redondeado por exceso (resultando un tipo del 24% para entidades que tributan al tipo del 25%, y un 29% para las que tributan al tipo del 30%). De esta manera, se eleva el actual porcentaje fijado en la LIS de 5/7, que se aplicó en el pago fraccionado de abril.

Se trata de un incremento general del 41% del pago fraccionado para los contribuyentes afectados por la medida, que incluso podrá ser superior si opera la

regla de mínimos que se comenta a continuación. La medida aproximará mucho el pago fraccionado al tipo nominal del impuesto, ambos aplicables sobre la base imponible.

A reseñar que las rentas exentas por dividendos y plusvalías del art 21 LIS minoran la base del pago fraccionado, a diferencia del modelo aplicable al período 2012-2015 (que obligaba a computar el 25% de las rentas exentas por doble imposición internacional e ignoraba los dividendos y plusvalías con deducción por doble imposición). Por el contrario, en comparación con el sistema de 2012-2015, la fracción de 19/20 aplica para un importe neto de cifra de negocios de al menos 10 millones de euros, mientras que antes la franja 10-60 millones tenía porcentajes inferiores.

### **Pago fraccionado mínimo**

1. Se establece un importe mínimo que supone una referencia que ha de utilizarse cuando por la modalidad de “base imponible corrida” (art. 40.3 LIS) resulte una magnitud inferior.

Este importe es el 23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de los 3, 9, u 11 primeros meses de cada año natural, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad correspondientes al mismo período impositivo.

Los sujetos pasivos con período impositivo diferente al año natural, aplican este importe mínimo siguiendo una regla especial, partiendo del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado.

2. Para las entidades de crédito y las que tributen en el régimen especial de exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamiento subterráneo de hidrocarburos (petroleras), el porcentaje anterior se eleva al 25%, consecuencia de su mayor tipo nominal en el IS.
3. Quedan excluidos del resultado positivo referido en los dos puntos anteriores los siguientes conceptos cuando estuvieren incluidos en el mismo:
  - Rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo.

### 3 Novedades en los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (RDL 2/2016)

- 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 del apdo. 2 del art. 17 LIS.
- Las rentas exentas de las entidades que tributan bajo el régimen especial de entidades parcialmente exentas (capítulo XIV del Título VII LIS).
- Las rentas bonificadas en caso de aplicación de artículo 34 LIS (bonificación por prestación de servicios públicos locales).

#### 4. Este pago fraccionado mínimo no resultará de aplicación a las siguientes entidades:

- Las que aplican el régimen fiscal especial establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las que, de acuerdo con el apdo. 4 y 5 del art. 29 LIS tributan o al tipo cero, o al tipo del 1% (IIC, fondos de pensiones,...). Recordemos que estas entidades no están obligadas a efectuar pagos fraccionados y ni siquiera a presentar su declaración.
- Las SOCIMI.

Comparando con el modelo de pago fraccionado 2012-2015, como hemos comentado antes, antecedente del actual sistema, la nueva medida de mínimos es más exigente para las empresas, ya que se aplica a importes netos de cifra de negocios de al menos 10 millones de euros (antes 20), y el porcentaje es notablemente superior al 12% anterior, que incluso se reducía al 6% en entidades donde más del 85% de sus ingresos se correspondían con rentas exentas u objeto de deducción por doble imposición, las cuales ahora no son objeto de consideración para mitigar el efecto del pago mínimo.

Para finalizar el comentario del efecto de este importe mínimo, señalar que la base de cálculo es el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias, esto es, el resultado contabilizado después de impuestos. Así, bajo régimen general, una entidad afectada por la medida, con ejercicio coincidente con el año natural, deberá considerar como importe mínimo de su pago fraccionado de octubre el 23% del beneficio contable a 30 de septiembre (idem en el pago de diciembre sobre resultado a 30 de noviembre).

Esto significa que cuando el mínimo opera, se abstrae de la referencia a la base imponible, y por tanto ignora la compensación de bases imponibles negativas o la reversión de ajustes positivos temporales de ejercicios anteriores (por ejemplo ajustes de amortización- 30%).

Además la referencia al "resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias" es matizada en el RD-L al indicar "determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo", lo que obliga a realizar una cuantificación del resultado con pleno respeto de la normativa contable, como ocurre para la determinación de la base imponible según el art. 10.3 de la LIS. Tarea difícil en algunos casos porque los cierres contables mensuales no cuentan con tanta precisión como el anual o los semestrales.

En especial queremos llamar la atención a la importancia de la contabilización del gasto por Impuesto sobre Sociedades, ya que su saldo es considerado dentro de la base que determina el importe mínimo. Es decir, una contabilización de este gasto por exceso determinará una contingencia fiscal en los casos en los que el importe mínimo opere. Y a la inversa, el registro de un crédito fiscal supondrá un mayor pago fraccionado. Por ello las entidades deberán hacer un esfuerzo en la contabilización correcta del gasto por impuesto a septiembre y noviembre de este año.

Para finalizar nuestro análisis, comentar que la Exposición de Motivos de la norma comentada alude expresamente y con meridiana claridad a lo siguiente: "Estas modificaciones permitirán allegar fondos de manera inmediata a las arcas públicas, recaudación adicional por cuya efectividad velará la Administración Tributaria". La reflexión es que la preparación del pago fraccionado de octubre para las entidades afectadas por la reforma ha de realizarse con especial cuidado, ya que su comprobación podría representar sanciones, incluso cuando se hubiera efectuado la autoliquidación final del impuesto y resultase negativa.

[En KPMG Abogados estamos a su disposición para ayudarle en cualquier tema relacionado con los efectos de esta nueva norma.](#)

[Para cualquier cuestión al respecto, no duden en contactar con el equipo de profesionales que les atiende habitualmente.](#)

# Oficinas de KPMG en España

## A Coruña

---

Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
**T:** 981 21 82 41  
**Fax:** 981 20 02 03

## Alicante

---

Edificio Oficentro  
Avda. Maisonnave, 19  
03003 Alicante  
**T:** 965 92 07 22  
**Fax:** 965 22 75 00

## Barcelona

---

Torre Realia  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
**T:** 932 53 29 00  
**Fax:** 932 80 49 16

## Bilbao

---

Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
**T:** 944 79 73 00  
**Fax:** 944 15 29 67

## Girona

---

Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
**T:** 972 22 01 20  
**Fax:** 972 22 22 45

## Las Palmas de Gran Canaria

---

Edificio San Marcos  
Dr. Verneau, 1  
35001 Las Palmas de Gran Canaria  
**T:** 928 33 23 04  
**Fax:** 928 31 91 92

## Madrid

---

Paseo de la Castellana, 259 C  
28046 Madrid  
**T:** 91 456 34 00  
**Fax:** 91 456 59 39

## Málaga

---

Marqués de Larios, 12  
29005 Málaga  
**T:** 952 61 14 60  
**Fax:** 952 30 53 42

## Oviedo

---

Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
**T:** 985 27 69 28  
**Fax:** 985 27 49 54

## Palma de Mallorca

---

Edifici Ca'n de Segura  
Avda. del Comte de Sallent, 2  
07003 Palma de Mallorca  
**T:** 971 72 16 01  
**Fax:** 971 72 58 09

## Pamplona

---

Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
**T:** 948 17 14 08  
**Fax:** 948 17 35 31

## San Sebastián

---

Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
**T:** 943 42 22 50  
**Fax:** 943 42 42 62

## Sevilla

---

Edificio Menara  
Avda. Buhaira, 31  
41018 Sevilla  
**T:** 954 93 46 46  
**Fax:** 954 64 70 78

## Valencia

---

Edificio Condes de Buñol  
Isabel la Católica, 8  
46004 Valencia  
**T:** 963 53 40 92  
**Fax:** 963 51 27 29

## Vigo

---

Arenal, 18  
36201 Vigo  
**T:** 986 22 85 05  
**Fax:** 986 43 85 65

## Zaragoza

---

Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
**T:** 976 45 81 33  
**Fax:** 976 75 48 96

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.

© 2016 KPMG Abogados S.L., sociedad española de responsabilidad limitada y miembro de la red KPMG de firmas independientes, miembros de la red KPMG, afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza.