

**Revista  
Técnica  
Tributaria**

## **PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES\***

**José M<sup>a</sup> de la Cruz Bértolo**

*Abogado y Economista*

*Miembro de la AEDAF*

- 1. RÉGIMEN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA EN EL I.S. DURANTE LOS EJERCICIOS 1983 A 1995**
- 2. RÉGIMEN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS EN LA LEY 43/1995 DEL I.S.**
  - 2.1. Modalidad de cálculo en el régimen general*
  - 2.2. Modalidad de cálculo en régimen opcional*
- 3. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 12/1996 DE 30 DE DICIEMBRE DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1997**
  - 3.1. Modalidad de cálculo en el régimen general*
  - 3.2. Modalidad de cálculo en régimen opcional*
- 4. CONCLUSIONES**

\* Ponencia desarrollada en la Jornada de Estudio de la Delegación Territorial Primera de la AEDAF, celebrada en Toledo el 7 de marzo de 1997.

## E S T U D I O S

## 1. RÉGIMEN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA EN EL I.S. DURANTE LOS EJERCICIOS 1983 A 1995

Vamos a comenzar la ponencia con una breve exposición de la evolución normativa del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, desde 1983 hasta 1995.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983, fue la primera en la que aparece el pago fraccionado, con la denominación entonces de pago a cuenta, denominación que en la actualidad se utiliza, según el Art. 39 de la Ley 43/1995 del I.S., para agrupar los siguientes conceptos deducibles de la cuota íntegra: las retenciones a cuenta, los ingresos a cuenta, los pagos fraccionados y la cuota pagada por las Sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal. La Ley 61 no preveía en su redacción original los pagos a cuenta en su Art. 32.

Nuestra exposición se va a centrar únicamente en los pagos fraccionados, puesto que en los demás ingresos a cuenta su contenido no tiene dificultad. El pago a cuenta consistió en un ingreso anticipado a cuenta de la liquidación del ejercicio en curso, y tenía la característica de que era un pago único que se efectuaba en el mes de octubre de cada año, y suponía un porcentaje sobre la cuota a ingresar correspondiente al último ejercicio cerrado que, dada la fecha de devengo del pago, es decir, el mes de octubre, correspondía al ejercicio inmediatamente anterior.

El porcentaje sobre el cual se giraba era del 20% durante los ejercicios 1983 y 1984, y del 30% para los ejercicios 1985 a 1988.

Posteriormente, mediante el Real Decreto-Ley 4/1989 de 12 de mayo, se derogó el Art. 88 de la Ley 37/1988 de 28 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1989 el cual prorrogó la aplicación del régimen anterior. Esta disposición modificó el pago a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades, introduciendo el modelo o sistema de tres pagos a cuenta, a ingresar en los 20 primeros días de los meses de julio, octubre y diciembre de 1989, con unos porcentajes del 10%, 30% y 15% respectivamente sobre la cuota a ingresar en el último ejercicio cerrado.

Para el ejercicio 1990, el Real Decreto-Ley 7/1989 de 29 de diciembre de Medidas Urgentes y, posteriormente, la Ley 5/1990 que lo convalida, modifican dos aspectos del pago a cuenta:

- En primer lugar, los plazos: en lugar de efectuar el ingreso en los 20 primeros días de los meses de julio, octubre y diciembre, se aprueba que se efectúen en los meses de abril, octubre y diciembre, teniendo como finalidad esta modificación, que no coincida el primer pago a cuenta con la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

- En segundo lugar, el porcentaje sobre el cual va a girar el pago a cuenta se unifica en los tres pagos, quedando en un porcentaje fijo e igual al 20% sobre la cuota a ingresar del último ejercicio cerrado.

Esta regulación del pago a cuenta continúa sin variación en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 1991, 1992 y 1993.

Para el ejercicio 1994 continuó este sistema de cálculo del pago a cuenta. Sin embargo, la Ley 21/1993 de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1994, introduce un método opcional para su cálculo. Este régimen opcional consiste en aplicar el 20% a la parte de base imponible de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, deduciendo las retenciones practicadas, los ingresos a cuenta realizados y los pagos fraccionados.

Este doble sistema se mantuvo también durante el ejercicio 1995.

## **2. RÉGIMEN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS EN LA LEY 43/1995 DEL I.S.**

Después de esta introducción vamos a pasar a analizar el régimen de pagos fraccionados regulados en el Art. 38 de la Ley 43/1995 del I.S.

En el punto 1 de este artículo, se establece que los sujetos pasivos del I.S. por obligación personal de contribuir y los sujetos pasivos por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente, deberán efectuar un pago fraccionado, a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día primero de cada uno de los meses de abril, octubre y diciembre. Dichos pagos fraccionados, deberán ingresarse en los 20 primeros días naturales de los meses mencionados del ejercicio en curso.

Una primera observación es que estos pagos deben referirse a cada año natural, aun cuando la ley no lo indique, en contraposición con lo que ocurría con las sucesivas redacciones anteriores ya que las Leyes de Presupuestos hacían referencia expresa al ejercicio que regulaban.

La referencia a la obligación de contribuir mejora técnicamente la regulación del pago, puesto que la Ley anterior no lo contemplaba.

Siguiendo con el elemento subjetivo, aparece una novedad en la Ley, que es la referente al pago fraccionado en las sociedades en régimen de transparencia fiscal, debido a que con la Ley 43/1995 estas sociedades tributarán en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo del Impuesto, estando obligadas a efectuar el pago fraccionado, a diferencia del régimen anterior en el que no estaban obligadas a ello.

Sin embargo, la disposición adicional novena establece que las sociedades transparentes no estarán obligadas a realizar pagos fraccionados respecto

## B E T U D I O

de la parte de base imponible que deba tributar al tipo de gravamen a que se refiere la disposición transitoria vigésimo segunda de la Ley. Y, a su vez, la disposición transitoria vigésimo segunda señala que el tipo de gravamen aplicable a las sociedades transparentes, en cada uno de los tres primeros períodos impositivos en los que sea de aplicación la Ley, es decir, en 1996, 1997 y 1998 será cero, 10 y 20 por ciento respectivamente, excepto, por lo que se refiere a la parte de base imponible no imputada, es decir, a la correspondiente a los socios no residentes, que tributará al tipo general. En consecuencia, de estas dos disposiciones se desprende, que para el ejercicio 1996 y, como veremos para 1997 también, este tipo de sociedades no están obligadas a realizar pagos fraccionados por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en España.

A continuación, vamos a ver las modalidades de cálculo del Art. 38:

### *2.1. Modalidad de cálculo en el régimen general*

En el punto 2 del Art. 38, se establece cuál debe ser la base de cálculo del pago fraccionado, señalando que será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, minorada en las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV del título VI, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a dicho período. Hay que recordar que en esta modalidad, la Ley no contempla la posibilidad de deducir los pagos fraccionados ya realizados para el mismo ejercicio.

En consecuencia el esquema para el cálculo de la base del pago fraccionado, sería el siguiente:

- De la cuota íntegra, definida en el Art. 27 de la Ley como la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen, habrá que deducir los siguientes conceptos:

- a) Deducción para evitar la doble imposición interna del Art. 28.
- b) Deducciones para evitar la doble imposición internacional de los Arts. 29, 29 bis, 30 y 30 bis. Ley 10/1996 de 18 de diciembre de medidas fiscales urgentes sobre doble imposición intersocietaria e incentivos a la internacionalización de las empresas.
- c) Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo del Art. 33.
- d) Deducción por actividades de exportación del Art. 34.

- e) Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros del Art. 35.
- f) Deducción por gastos de formación profesional del Art. 36.
- g) Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla del Art. 31
- h) Bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales del Art. 32.
- i) Retenciones del ejercicio reguladas en el Art. 146.
- j) Ingresos a cuenta del ejercicio regulados también en el Art. 146.

El resultado de efectuar todas estas minoraciones en la cuota íntegra, nos daría la base del pago fraccionado.

La Ley contempla, en su disposición adicional novena, que para el cálculo de las deducciones y bonificaciones a tener en cuenta en los pagos fraccionados del ejercicio 1996 y, como veremos, en el primero de 1997, habrá que estar a lo dispuesto en la Ley 61/1978 para las deducciones y bonificaciones, puesto que ha sido en base a esta Ley sobre la que se ha calculado el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1994 y 1995.

Uno de los problemas que se nos plantea, es qué pasa, cuando la base del pago fraccionado sea negativa, por cuanto el pago fraccionado negativo equivaldría a una devolución. En consecuencia, a pesar de que la Ley no lo contempla, hay que entender que no existiría la obligación en este caso de efectuar el pago fraccionado. En la legislación anterior, al hacer referencia a la "cuota a ingresar", no existía obligación de efectuar pago fraccionado cuando la cuota era cero ó negativa.

Tampoco se deberá presentar el modelo 202 de pago fraccionado, según se recoge en el párrafo 2º del Art. 5º.dos, de la Orden de 21 de febrero de 1995, por la que se aprueba el modelo para efectuar los pagos fraccionados de 1996, cuando la base de cálculo del pago sea negativa. Lo que sí puede ocurrir, es que, con una cuota diferencial negativa en el I.S., exista un pago fraccionado con una base de cálculo positiva.

Continuando con la redacción dada por el Art. 38 de la Ley del Impuesto, el segundo párrafo del apartado 2, contempla el supuesto del pago fraccionado en el caso de sociedades en las que el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año. En este caso, habrá que tener en cuenta, hasta completar un período de doce meses, la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores. La única variación que existe respecto a la

## E S T U D I O S

redacción anterior, es que la antigua se refería a ejercicios, y con la nueva redacción se refiere a períodos impositivos.

Aunque en este párrafo sólo se hace referencia a la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de doce meses, y no hace referencia al resto de los elementos de cálculo (deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta), habrá que entender que deberán ser estos elementos considerados igualmente a todos los efectos, ya que este párrafo sigue la redacción anterior que se refería a la cuota, y no la redacción actual que delimita expresamente cada uno de los conceptos que integran la base de pago.

Respecto al porcentaje del pago fraccionado, el Art. 38 en su apartado 4, señala que la cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a la base de cálculo, el porcentaje que se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada ejercicio.

En concreto, la Disposición adicional novena de la Ley 43/1995, señala para el ejercicio 1996, que el porcentaje será del 15% para esta modalidad de pago fraccionado, rebajando cinco puntos, con respecto al que existía en el ejercicio 1995.

### *2.2. Modalidad de cálculo en régimen opcional*

Existe un segundo método de cálculo del pago fraccionado que se recoge en el Art. 38 apartado 3, que es continuación del ya recogido en la Ley 21/1993 de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, y que pretende una adecuación del anticipo del impuesto al cuadro económico actual de la sociedad.

Este sistema consiste en considerar:

a) En primer lugar, como base de cálculo, la parte de base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, deducidas las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, así como los pagos fraccionados efectuados en el período impositivo en curso, a la fecha de devengo de cada uno de los correspondientes pagos.

b) En segundo lugar, como porcentaje, según se establece en el párrafo segundo de la disposición adicional novena, el resultado de multiplicar el tipo impositivo de gravamen de la entidad por la fracción cuatro séptimos, redondeando el resultado por defecto, lo que supone para el tipo impositivo general un porcentaje del 20 por ciento.

Introduce en consecuencia, una variación respecto al cálculo de la base de pago y al cálculo del porcentaje, pero no varían el resto de los elementos

## ARTÍCULO 38. OPCIÓN

que componen el pago fraccionado, con lo que los plazos y las obligaciones formales no sufren variación.

Este método es opcional respecto al anterior, y como tal exige un plazo para ejercitar su opción. Este plazo, señala el párrafo 3, será durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efecto, y deberá efectuarse en la correspondiente declaración censal (modelos 036 ó 037), entendiéndose que el incumplimiento de cualquiera de estos dos requisitos invalidaría la posibilidad de calcular la base a través de este régimen opcional.

Esta opción se caracteriza porque vincula al sujeto pasivo a esta modalidad de pago fraccionado, respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo.

Por lo tanto los dos primeros meses del año, nos deberán proporcionar la información suficiente para ejercitar la opción.

Un problema aparentemente no resuelto en la Ley es si al ejercer la opción para esta modalidad debe renovarse todos los años o bien ejercitada el primer año, surte efectos en los sucesivos, pudiendo renunciar si esto es así durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos.

Se contempla, asimismo, en el segundo párrafo del apartado 3, el supuesto de aquellas sociedades que tengan el ejercicio partido, señalando que estos sujetos pasivos, en los que el 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 de cada uno de los períodos de los tres, nueve u once meses de cada año, es decir, marzo, septiembre y noviembre. Siendo la base del pago, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la fecha de los sucesivos devengos.

Finalmente el apartado 5 del Art. 38 establece que el pago fraccionado tendrá a todos los efectos la consideración de deuda tributaria, en consecuencia el incumplimiento de las obligaciones en esta materia determinará la aplicación del régimen sancionador correspondiente.

El Art. 39 de la Ley 43/1995, recoge el derecho que tienen los sujetos pasivos a deducir de la cuota íntegra los conceptos que figuran en dicho precepto, como son, las retenciones a cuenta, los ingresos a cuenta, los pagos fraccionados y la cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

Recoge asimismo este artículo, la obligación que tiene la Administración tributaria de practicar la devolución de oficio en el caso de que estas cantidades sean superiores a la cuota líquida del impuesto.

## E S T U D I O S

A efectos de gestión, y según la Orden de 23 de febrero de 1996 que aprueba los modelos de pago fraccionado para ese ejercicio, es el modelo 202 el que deberá utilizarse de forma general y el modelo 222 para las sociedades que tributen en régimen consolidado.

### 3. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 12/1996 DE 30 DE DICIEMBRE DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1997

Vamos a exponer a continuación las modificaciones introducidas por la Ley 12/1996 de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1997.

En primer lugar, es necesario señalar que el título de la ponencia no sería correcto, en lugar de decir "Incidencia de la Ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social", resultaría más acertado decir "Incidencia de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997", porque curiosamente, y es lo primero que llama la atención, es que se haya hecho una modificación del Art. 38 de la Ley 43/1995, mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado, que para lo que sí está habilitada, según la disposición final novena, apartado 1.b) de la Ley 43/1995, es para modificar los límites cuantitativos y porcentajes fijos, pero en ninguno de los supuestos de esta disposición estaría habilitada para obligar a las "grandes empresas" a que efectúen los pagos por el régimen opcional. Entendemos que se ha producido una extralimitación legal y, por tanto, atacable.

Hecha esta observación como preámbulo para analizar las novedades en el pago fraccionado para 1997, es en el Art. 58 de la Ley 12/1996 donde aparecen las modificaciones del Art. 38 y de la disposición adicional novena de la Ley 43/1995.

La primera modificación consiste en el aumento de los porcentajes a aplicar a la base de cálculo del pago fraccionado, en un considerable 20% para el método general de cálculo y en un, más que considerable, 25% para el método opcional, en el caso de sociedades con tipos generales de gravamen del 35%, llegando al 40% de aumento respecto al año pasado para el caso de fundaciones que tributen por este segundo método (4/7 sobre 10% (r) 5% y 5/7 sobre 10% (r) 7%). Estos incrementos se justifican en la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos con el fin de conseguir el objetivo de rebajar el déficit público, es decir, para aprobar el examen de Maastrich.

La segunda modificación no es tal, ya que reproduce literalmente el texto que establecía en su apartado 1 párrafo 4º la disposición adicional novena de la Ley 43/1995 para el ejercicio 1996, señalando que las sociedades transparentes, no estarán obligadas en 1997 a realizar pagos fraccionados, respecto de

la parte de la base imponible que deba tributar al tipo de gravamen al que se refiere la disposición transitoria vigésimo segunda de la Ley 43/1995, es decir, para la parte de base imponible correspondiente a socios residentes en España.

La incorporación de este texto es obligada, por cuanto la citada disposición establece la exención referente a los pagos fraccionados para este tipo de sociedades y respecto de los períodos impositivos que se inicien durante 1996, y por tanto, en 1997 y 1998 debe establecerse en las leyes de presupuestos o de acompañamiento a las mismas, este párrafo, si se quiere seguir dejando exentas del pago a cuenta a las sociedades transparentes.

Antes de entrar en el análisis de las modalidades de pago fraccionado, es necesario recordar que el plazo legal para la presentación de declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, regulado en el Art. 142 de la Ley 43/1995, es el de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Por tanto, en este primer ejercicio de 1996 deberemos presentar las declaraciones del 1 al 25 de julio, en el caso del período impositivo coincidente con el año natural, es decir, lo normal es que el primer pago fraccionado tenga como referencia el ejercicio 1995 y el segundo y tercero, el ejercicio 1996.

Para continuar analizando las novedades más significativas, vamos a distinguir las habidas en cada una de las dos modalidades de pago fraccionado:

### *2.3. Modalidad de cálculo en el régimen general*

La primera novedad es que para esta modalidad de pago fraccionado, el porcentaje pasa del 15 al 18 por ciento, es decir existe un incremento del 20 por ciento, respecto al ejercicio anterior.

La segunda novedad, para esta modalidad de cálculo (tercera para el ejercicio 1997), estriba en que las deducciones y bonificaciones que minorarán la cuota íntegra, no serán sólo las que se establecen en los capítulos II, III y IV del título VI, sino también, habrá que incluir todas aquellas otras que fueran de aplicación al sujeto pasivo ampliando de esta forma los conceptos que intervienen en la base del pago fraccionado y mejorándolo, en consecuencia, técnicamente.

El Art. 58 contempla asimismo el supuesto de cuando la cuota íntegra tomada como base para el cálculo del pago fraccionado se hubiera determinado según las normas de la Ley 61/1978 del I.S., las deducciones y bonificaciones serán las establecidas en la citada Ley 61/1978, aumentando el ámbito de las mismas a cualquier otra norma legal que fuera de aplicación al sujeto pasivo, como son las contempladas en la disposición adicional 12ª (deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material), en la disposición tran-

## E S T U D I O S

ditoria 6ª (beneficios fiscales de la ley 12/1988, Expo de Sevilla 92, V Centenario y Olimpiadas de Barcelona; ley 5/1990, Medidas en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria; y ley 30/1990, Madrid Capital Europea de la Cultura) y en la disposición transitoria 11ª (saldos pendientes de la deducción por inversiones). Esta observación afectará al pago que se deba efectuar en el mes de abril de 1997, para las sociedades cuyo ejercicio coincida con el año natural; en el caso de ejercicios partidos podrá afectar a más de un pago fraccionado.

### *2.4. Modalidad de cálculo en el régimen opcional*

La primera novedad para esta modalidad de pago a cuenta, es que el porcentaje aplicable será el resultado de multiplicar por cinco séptimos, el tipo de gravamen redondeado por defecto, lo que da un porcentaje del 25% en el caso del tipo general del 35%, en lugar de multiplicar por cuatro séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto que daba un resultado para el ejercicio anterior del 20%. En consecuencia, existe para esta modalidad un incremento del 25% respecto al porcentaje del ejercicio anterior, como ya hemos mencionado.

La segunda novedad de esta modalidad de cálculo (cuarta para el ejercicio 1997), es que será obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el Art. 121 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del IVA, hayan superado la cantidad de 1.000 millones de pesetas durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro de 1997.

Recordemos que dicho Art. 121 entiende por "volumen de operaciones" el importe total excluyendo el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural, incluidas las operaciones exentas (uno.primer párrafo). Sin embargo, no se tomarán en consideración las entregas ocasionales de bienes inmuebles, las entregas de bienes calificados como de inversión ni las operaciones financieras exentas o no exentas pero no habituales (tres).

Habría que tener en cuenta dos precisiones a este respecto:

- En primer lugar, que habrá que estar a lo que establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades para el devengo de las operaciones y no a lo que establece para las mismas la Ley del IVA.

- En segundo lugar, habrá que estar a lo que establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto a la inclusión de las operaciones que cumplan su hecho imponible y no a lo que establece a este respecto la Ley del IVA. Como

por ejemplo, los anticipos de clientes que no cumplen el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades pero sí el del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Entendemos, como ya hemos dicho anteriormente, que sí estaría habilitada la Ley de Presupuestos para la modificación de los porcentajes, pero no parece que se pueda decir lo mismo, respecto de la obligación para las "grandes empresas" de tributar por esta modalidad opcional de forma obligatoria.

Por tanto, entendemos que si se quiere seguir manteniendo en sucesivos ejercicios la obligatoriedad de esta modalidad de pago fraccionado para las "grandes empresas", deberá establecerse en cada Ley de Presupuestos o mejor aún en la correspondiente Ley de acompañamiento.

#### 4. CONCLUSIONES

Finalmente, para terminar, vamos a plantear una serie de problemas:

1. Hemos contemplado a lo largo de la exposición como norma general y para mayor simplificación de la misma, dos presupuestos:

- En primer lugar, que la actividad de la Sociedad se venga desarrollando en sucesivos ejercicios.
- En segundo lugar que el ejercicio de la Sociedad coincida con el año natural.

Pero, como es obvio se pueden dar muchos supuestos y combinaciones de los mismos como son los casos de inicio de actividad con anterioridad o posterioridad al 28 de febrero, en 1995 ó anteriores, en 1996 ó en 1997; con ejercicio coincidente con el año natural o ejercicio partido; sociedades con actividad y base y/o cuota positiva, nula y/o negativa o sociedades inactivas; sociedades en suspensión de pagos o quiebra; sociedades en liquidación o disueltas; que la sociedad supere o no 1.000 millones de volumen de operaciones en el ejercicio anterior; dando lugar a distintas situaciones en cuanto a los pagos de abril, octubre y diciembre ya sean en régimen general u opcional, así como distintas situaciones en cuanto a la opción a incluir en la declaración censal.

2. Respecto a la segunda modalidad de cálculo, el problema va a residir en determinar cuál será la base imponible de cada uno de los tres períodos que, de acuerdo con el Art. 10.3 de la Ley del Impuesto, se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la misma, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas establecidas en el Código de Comercio y demás leyes y disposiciones que se dicten en desarrollo de las mismas.

## I N T R O D U C C I O N

Por tanto, uno de los problemas residirá, en la práctica, en determinar cuál será el resultado contable. Además, respecto a los dos primeros pagos fraccionados no existe ningún problema para la confección de la documentación porque coinciden con las fechas en que se formulan balances de sumas y saldos. Sin embargo, en el tercer pago fraccionado no existirá balance de sumas y saldos de acuerdo con la normativa establecida por el Código de Comercio.

Asimismo, en la práctica contable nos podemos encontrar con tres tipos de problemas:

a) El primero en relación con los gastos estimados, distinguiendo entre aquellos que se pueden medir, como las amortizaciones, de aquellos que no se pueden medir, como la provisión por depreciación de valores que si cotizan en bolsa se podría poner el valor de cotización, pero que en caso de no cotizar en bolsa resulta imposible su valoración.

b) El segundo problema podría venir por las pérdidas compensables, ¿se compensan por cuartas partes o se compensan en su totalidad en el primer trimestre? Entendemos que deben compensarse en su totalidad en el primer pago.

c) Un tercer problema vendría por las existencias, partida de difícil cuantificación si no se lleva un inventario permanente.

3. En el pago fraccionado en empresas de reducida dimensión, se puede plantear el supuesto de que la base imponible en el primer o segundo pago fraccionado no alcance los 15.000.000.- Pts., pero que sí supere esta cifra a partir del segundo o tercer pago fraccionado. Entendemos que, en caso de tributación por el régimen opcional, debe tributarse sobre el rendimiento hasta la fecha de devengo de cada uno de los pagos, aplicando 5/7 sobre el 30% hasta 15.000.000.- y 5/7 sobre el 35% por la parte de base imponible restante.

4. Otro problema que se plantea es qué ocurre en el caso de obtener dividendos con derecho a la deducción del 100%, si se excluyen tales dividendos de la base imponible a efectos del cálculo del pago fraccionado.

5. Las sociedades disueltas o en período de liquidación entendemos que conservan su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza, por lo que al mantener su condición de sujeto pasivo del I.S. deben presentar los pagos fraccionados hasta tanto la sociedad no quede cancelada en el Registro Mercantil. Asimismo cuando la sociedad haya cesado en el ejercicio de su actividad e incluso se haya dado de baja en el I.A.E., debe presentar los pagos fraccionados siempre que con el ejercicio anterior, que sirve de base para determinar el pago fraccionado, resulte una base de cálculo positiva, salvo que se acoja al método de cálculo opcional.

6. En los supuestos de fusión, por creación de una nueva sociedad, la base del pago fraccionado correspondiente al primer ejercicio una vez realizada la operación de fusión, debe determinarse mediante la suma algebraica de las bases que habrían resultado en las sociedades transmitentes, de no haberse llevado a cabo la fusión. Lo mismo ocurriría en una operación de fusión por absorción, una vez realizada la misma. La base de los pagos fraccionados de la adquirente, correspondientes al ejercicio en que aquélla se realizó, ha de incrementarse en las bases del pago fraccionado de las sociedades transmitentes que hubieran resultado de no haberse llevado a cabo la operación.

7. Finalmente, y para terminar, hay que subrayar que en el proyecto de reglamento, al menos en el borrador que obra en mi poder, no existe ningún artículo que aclare las dudas que hemos planteado en esta exposición. Entendemos que la regulación del pago fraccionado en su redacción actual sí puede valer para el ejercicio 1997 en el que ha primado en la Ley de Presupuestos el objetivo de reducir el déficit público, pero suponemos que tanto la Administración como el Parlamento deben ser conscientes de las dificultades que existen en su cumplimiento y que, aunque los contribuyentes deben intentar confeccionar estas declaraciones con la mejor voluntad posible, el año que viene deberá replantearse su redacción. La nueva regulación, entendemos que debería recoger, además de la reducción de los porcentajes, los pagos fraccionados a cuenta y las cuotas pagadas por sociedades transparentes en la modalidad de cálculo general ya realizados para el mismo ejercicio, así como los distintos problemas que se han esbozado en esta exposición

