

María Crespo Garrido

Tema 9: LIQUIDACIÓN Y GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

9.1. Introducción

9.2. Pagos a cuenta; retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados

9.3. Pagos fraccionados

9.4. Retenciones e ingresos a cuenta

9.5. Gestión del impuesto: índice de entidades, obligaciones contables, declaración, liquidación y devolución.

9.6. Ejemplos prácticos

9.7. Referencias bibliográficas

Tema 9

Los **objetivos** que se pretenden conseguir en este tema son los siguientes:

- Calcular el resultado final de la cuantificación del IS que es la cuota diferencial.
- Determinar los pagos a cuenta: retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados del IS.
- Conocer los aspectos más relevantes sobre la gestión del IS.

Tema 9

El artículo 41 de la LIS expone que serán deducibles de la cuota íntegra los **pagos a cuenta**, que son:

- ▶ Las retenciones a cuenta.
- ▶ Los ingresos a cuenta.
- ▶ Los pagos fraccionados.

(+) Cuota íntegra

(-) Deducciones

(-) Bonificaciones

(=) Cuota Líquida

(-) Pagos a cuenta: Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados

(=) Cuota diferencial:

Si es > 0, a ingresar por el contribuyente,

Si es < 0, a devolver de oficio por la Administración Tributaria.

Los **pagos fraccionados** son pagos a cuenta del IS realizados por la propia entidad que obtiene la renta. (Art. 40LIS) Anticipos del impuesto realizados a lo largo del período impositivo que después serán deducidos en la declaración.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS establece la **obligación de realizar tres pagos fraccionados** (PF) durante los 20 días naturales de los meses de **abril, octubre y diciembre** de cada año natural.

Las entidades que tributen al 1 % y los fondos de pensiones se exceptúan de esta obligación.

Dos modalidades de cálculo: modalidad **de cuota íntegra** (CI) y modalidad **de base imponible** (BI).

Los PF se calculan como: **base del PF x porcentaje aplicable**.

Se aplican unas **minoraciones**, que en función de la modalidad de cuota o de base, se aplican con anterioridad o con posterioridad a la aplicación del porcentaje, respectivamente.

Modalidad de cuota tributaria

Según el artículo 40.2 de la LIS los pagos fraccionados por la modalidad de cuota se calculan como:

$$\text{PF} = (\text{base del PF} - \text{minoraciones}) \times 18 \%$$

La **base del pago fraccionado** es la cuota íntegra (CI) del último período impositivo cuyo plazo de declaración (del 1 al 25 de julio) esté vencido el primer día de abril, octubre y diciembre respectivamente para cada uno de los PF.

La base del PF2 será la CI del ejercicio X-1 porque el día 1 de octubre del ejercicio X, el último IS presentado es el del ejercicio X-1, que se ha presentado entre los días 1 y 25 de julio del ejercicio X.

Las **minoraciones** de la base son: deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta del mismo período impositivo que la base del PF.

El **porcentaje** aplicable es el 18 %.

PF1 (1-20 abril ejercicio X) = (Base del PF – minoraciones) x 18 % = (CI – Deducciones – Bonificaciones – Retenciones – Ingresos a cuenta) ejercicio X-2 x 18 %

PF2 (1-20 octubre ejercicio X) = (Base del PF – minoraciones) x 18 % = (CI - Deducciones – Bonificaciones – Retenciones – Ingresos a cuenta) ejercicio X-1 x 18 %

PF3 (1-20 diciembre ejercicio X) = (Base del PF – minoraciones) x 18 % = (CI – Deducciones – Bonificaciones – Retenciones – Ingresos a cuenta) ejercicio X-1 x 18 %

Modalidad de base imponible

Según el artículo 40.3 de la LIS los pagos fraccionados por la modalidad de base se calculan como:

$$\text{PF} = (\text{base del PF} \times 5/7 \text{ o } 19/20 \times \text{TG}) - \text{minoraciones}$$

PF $\geq$ 23 % o 25 % del resultado contable positivo de 3, 9 u 11 meses – PF ejercicio (cuando CNN ejercicio anterior $\geq$ 10 000 000 €).

La **base del pago fraccionado** es la base imponible de los 3, 9 y 11 primeros meses del ejercicio para cada uno de los pagos fraccionados, respectivamente.

El **porcentaje** aplicable a la base del PF es, en general, **5/7** por el tipo de gravamen de la entidad redondeado por defecto.

Cuando la cifra neta de negocios del ejercicio anterior sea, **al menos, de 10 000 000 €**, es decir, la entidad no sea calificada como empresa de reducida dimensión (ERD) en el ejercicio actual, el porcentaje será de **19/20** por el tipo de gravamen, redondeado por exceso.

Un **importe mínimo** del pago fraccionado calculado por la modalidad de base cuando la cifra neta de negocios del ejercicio anterior sea, **al menos, de 10 000 000 €**.

No podrá ser inferior al 23 %, o al 25 % para entidades que tributan al 30 % del resultado contable positivo de los 3, 9 y 11 primeros meses del ejercicio económico minorado por los pagos fraccionados realizados con anterioridad correspondientes al ejercicio.

Este importe mínimo no resulta de aplicación a las siguientes entidades:

- ▶ Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario.
- ▶ Sociedades de inversión de capital variable.
- ▶ Entidades sin fines de lucro.
- ▶ Fondos de pensiones.

Las **minoraciones** de la base multiplicada por el porcentaje son: bonificaciones, retenciones, ingresos a cuenta y los propios pagos fraccionados del ejercicio.

Cada uno de los pagos fraccionados serán:

PF1 (1-20 abril ejercicio X) = [(Base imponible (enero-marzo ejercicio X) x 5/7(TG)) – Bonificaciones (enero-marzo ejercicio X) – Retenciones (enero-marzo ejercicio X) – Ingresos a cuenta (enero-marzo ejercicio X)].

PF2 (1-20 octubre ejercicio X) = [(Base imponible (enero-septiembre ejercicio X) x 5/7(TG)) – Bonificaciones (enero-septiembre ejercicio X) – Retenciones (enero-septiembre ejercicio X) – Ingresos a cuenta (enero-septiembre ejercicio X) – PF1 (ejercicio X)]

PF3 (1-20 diciembre ejercicio X) = [(Base imponible (enero-noviembre ejercicio X) x 5/7(TG)) – Bonificaciones (enero-noviembre ejercicio X) – Retenciones (enero-noviembre ejercicio X) – Ingresos a cuenta (enero-noviembre ejercicio X) – PF1(ejercicio X) – PF2(ejercicio X)].

Esta modalidad es voluntaria, por lo tanto, la entidad podrá optar por aquella que le resulte más favorable.

Para ejercitar esta opción el contribuyente deberá presentar una declaración censal en el mes de febrero del ejercicio en el que deba surtir efectos.

Quedará vinculado a esta opción, hasta que se renuncie a la misma, también mediante declaración censal.

Cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior sea **superior a 6 000 000 €** la **modalidad de base** será **obligatoria** para la entidad.

Las **retenciones** son pagos a cuenta que consisten en cantidades que se detraen de las rentas pagadas.

Su finalidad es la de realizar anticipos del pago del IS de forma que tienen la consideración de deuda tributaria. Estas retenciones deben ser ingresadas por el **pagador**, que es la persona física o jurídica que está obligada a realizar la retención.

Los **ingresos a cuenta** son similares a las retenciones, pero en este caso consisten en detracciones de rendimientos que se satisfacen en especie, frente a las retenciones que se aplican para los rendimientos monetarios.

En conclusión, el retenedor u obligado a realizar el ingreso a cuenta
es el pagador de la renta.

La obligación de retener e ingresar a cuenta se regula en el Capítulo V de la LIS.

Cuando abonen rentas sujetas al IS y sometidas a retención estarán **obligadas a retener** o a efectuar ingresos a cuenta, así como a ingresar el importe de las retenciones en el Tesoro Público:

- Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de bienes y propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.
- Las personas físicas, contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades económicas.
- Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente.
- Las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo, por las operaciones que realicen en España, cuando operen en régimen de libre prestación de servicios.

- ▶ Deberá presentar **la declaración de las cantidades retenidas** o la declaración negativa en caso de no haber podido realizar la retención, en los plazos y formas que se determinen reglamentariamente.
- ▶ Deberá presentar un resumen anual de las retenciones.
- ▶ Deberá expedir el certificado de retenciones practicadas y de otros pagos a cuenta realizados.
- ▶ Deberá practicar la retención o el ingreso a cuenta, así como ingresar dicha cantidad en el Tesoro Público, cuando deba satisfacer una renta sujeta a retención del IS, obtenida en virtud de una resolución judicial o administrativa.

Supuestos **no se debe practicar retención** que, según el artículo 128.4 de la LIS, son los siguientes:

- Las rentas obtenidas por las entidades con exención plena.
- Los dividendos o participaciones en beneficios de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y por uniones temporales de empresas, que cumplan los requisitos de la LIS.
- Los dividendos o participaciones en beneficios y otras rentas de entidades en el régimen de consolidación fiscal.
- Los dividendos o participaciones en beneficios derivados de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, a los que se refiere el artículo 21.1 de la LIS.
- Las rentas por el cambio de activos en los que estén invertidas las provisiones de los seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión.
- Premios de loterías y apuestas que por su cuantía están exentos del gravamen especial de la Disposición Adicional 33ª de la Ley 35/2006.

Las **rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta** son:

- **Rentas derivadas de la participación en fondos propios** de cualquier entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y otras rentas del artículo 25 de la Ley 35/2006.
- **Premios** de juegos, concursos, rifas y combinaciones aleatorias.
- **Contraprestaciones** obtenidas por los cargos de administrador o consejero en otras sociedades.
- **Rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o el consentimiento o autorización para su utilización**, aun cuando se trate de explotaciones económicas.
- **Rentas del arrendamiento o subarrendamiento** de inmuebles urbanos, aun cuando se trate de explotaciones económicas.
- **Rentas por la transmisión o reembolso** de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva.
- **Rentas procedentes de la reducción del capital** con devolución de aportaciones y de la distribución de la prima de emisión de las sociedades de inversión en capital variable.

El **porcentaje de retención**, que será el siguiente:

- ▶ El **19 %** con carácter **general**. En caso de rentas generadas por el arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos situados en Ceuta y Melilla, obtenidas por entidades domiciliadas en dichos territorios o con establecimiento permanente allí, el porcentaje anterior se **dividirá entre dos**.
- ▶ El **24 %** para las rentas de la cesión de derechos de imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.
- ▶ El **20 %** para premios de loterías y apuestas, que por su cuantía estén sujetos y no exentos del gravamen especial contenido en la Disposición Adicional 33ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las Leyes del IS, impuesto sobre la renta de no residentes y el impuesto sobre el patrimonio. El porcentaje de retención se aplicará sobre la parte del premio sujeta y no exenta.

La **base de retención o ingreso a cuenta**, que será la siguiente:

Con carácter **general**, la base es la contraprestación íntegra exigible o satisfecha.

En **arrendamientos o subarrendamientos** de inmuebles urbanos, la base se constituye por todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, sin incluir el IVA.

En la amortización, reembolso o transmisión de **activos financieros**, la base es la diferencia positiva entre el valor de amortización, reembolso o transmisión y el valor de adquisición o suscripción de dichos activos. La base no se minora por los gastos accesorios de la operación.

En los **premios** obtenidos en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, la base será el importe del premio.

En los **premios de loterías y apuestas** que por su cuantía estuvieran sujetos y no exentos, la base es el importe del premio sujeto y no exento.

El gravamen no resultará de aplicación a los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 2013. Están exentas del gravamen las siguientes cuantías de premio: para los premios derivados de juegos celebrados antes del 5 de julio de 2018, la cuantía exenta será de 2500 €.

A partir del 5 de julio de 2018, incluido, la cuantía exenta será de 10 000 €; de 20 000 € para los premios derivados de juegos que se celebren en 2019; y para los premios que se celebren a partir de 1 de enero de 2020 la cuantía exenta será de 40 000 €.

En la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, la base es la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de adquisición de las acciones o participaciones.

En las **retribuciones en especie**, la base es el valor de mercado, que se calcula como el valor de adquisición o coste para el pagador incrementado en un 20 %.

El **nacimiento de la obligación** de retener y de ingresar a cuenta se regula en el artículo 65 del RIS, que se produce, con carácter general, en el momento de la exigibilidad de las rentas

La gestión del impuesto queda regulada en el Título VIII de la LIS que regula los siguientes contenidos:

Índice de entidades.

Obligaciones contables.

Declaración, autoliquidación y liquidación provisional.

Devolución de oficio.

Obligación a retener e ingresar a cuenta.

Derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria y facultades para determinar la base imponible.

Índice de entidades

El artículo 118 de la LIS establece la obligación de elaboración de un censo de control por parte de las delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que es el **índice de entidades**.

Deben inscribirse aquellas entidades que tengan su domicilio fiscal dentro del ámbito territorial de cada delegación. Se exceptúan de esta obligación las entidades totalmente exentas.

El artículo 119 de la LIS determina los casos en los que se podrá dictar la baja provisional, por parte de la AEAT, previa audiencia con los interesados, en el índice de entidades, que son los siguientes:

- Cuando los débitos tributarios de la entidad con la Hacienda Pública sean declarados.
- Cuando la entidad no presente la declaración por el IS durante tres ejercicios consecutivos.

El acuerdo de baja no exime a la entidad afectada de sus obligaciones tributarias.

Obligaciones contables y facultades de la Administración tributaria

Obligaciones contables

El artículo 120 de la LIS indica que los contribuyentes del IS tienen la obligación de llevar su contabilidad según lo establecido en el Código de Comercio o en las normas por las que se rigen.

Las entidades parcialmente exentas llevarán su contabilidad de tal forma que se pueda identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y a las no exentas.

El artículo 120.3 de la LIS regula las obligaciones para la entidad dominante de un grupo de sociedades. En el caso de un procedimiento de comprobación, la entidad deberá facilitar la cuenta de pérdidas y ganancias, el balance, el estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y el estado de flujos de efectivo, así como los antecedentes y justificantes contables, de las entidades pertenecientes al grupo que no sean residentes en territorio español.

Facultades de la Administración tributaria

El artículo 120.2 de la LIS otorga el derecho a la Administración tributaria a realizar la investigación y comprobación a través del examen de la contabilidad, los libros, la correspondencia, la documentación y los justificantes relacionados con la actividad de la entidad. Se incluyen en el registro los programas de contabilidad, los archivos y los documentos en soporte magnético. Asimismo, la Administración podrá examinar los elementos anteriores directamente, tomar nota y obtener copia a su cargo.

También, la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y otras circunstancias que puedan determinar la obligación tributaria. Así, podrá regularizar las partidas que se integren en la base del ejercicio objeto de comprobación, aun cuando se hayan producido en operaciones realizadas en ejercicios prescritos.

Declaración

El artículo 124 de la LIS determina que los contribuyentes del IS están **obligados a presentar una declaración** por el mismo en el lugar y forma que determine el ministro de Hacienda y Administraciones públicas.

El **plazo de presentación de la declaración** del IS son los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la finalización del período impositivo. Por tanto, en ejercicios coincidentes con el año natural el plazo para presentar el IS del ejercicio X será del **1 a 25 de julio** del ejercicio X+1.

No obstante, si el **pago se domicilia** en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo de presentación de la declaración del IS será desde el 1 de julio hasta el **20 de julio**, ambos inclusive.

No obstante, si el ministro no ha determinado, el primer día del plazo anterior, la forma de presentar la declaración, el plazo será los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma que determine la forma de presentación.

O podrá presentar la declaración en el plazo correspondiente a los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la finalización del período impositivo, cumpliendo los requisitos formales de la declaración del IS del período impositivo precedente.

La presentación de la declaración del IS se realiza **telemáticamente** de forma obligatoria, para lo que se debe disponer de un certificado digital. Con carácter general se utiliza el **modelo 200** para presentar el IS.

Para el régimen de consolidación fiscal del grupo de sociedades se utiliza el **modelo 220**.

Excepciones a declarar

No están obligados a declarar las entidades totalmente exentas reguladas en el artículo 9.1 de la LIS.

Las entidades parcialmente sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las mutuas colaboradoras de la Seguridad Social, colegios profesionales, entre otras y los partidos políticos, están **obligadas a declarar** por todas sus rentas, las exentas y las no exentas.

No obstante, las **entidades del artículo 9.3 de la LIS** no tendrán la obligación de presentar la declaración del IS cuando cumplan los siguientes requisitos:

- Los ingresos totales $\leq 75\,000$ € anuales.

- Los ingresos de rentas no exentas ≤ 2000 € anuales.

Todas las rentas no exentas deben estar sometidas a retención.

.

Liquidación

El artículo 125 de la LIS establece que los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán **cuantificar la deuda e ingresarla** en el lugar y en la forma que establezca el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, esto es, deben declarar la autoliquidación.

El **pago** de la deuda podrá realizarse mediante bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario general de bienes muebles o en el Registro General de bienes de interés cultural, de acuerdo con la Ley 16/1985, de 25 de junio.

En el caso de que la entidad con posterioridad a la aplicación de un beneficio fiscal, incumpla los requisitos para su aplicación, deberá ingresar junto con la cuota del ejercicio, en el que se haya incumplido el beneficio, la cantidad deducida correspondiente al beneficio más los intereses de demora.

Devolución

El artículo 127 de la LIS expone que cuando los pagos a cuenta sean superiores al importe resultante de la autoliquidación, esto es, a la cuota líquida, la **Administración tributaria practicará, si procede, la liquidación provisional** dentro de los 6 meses siguientes a la finalización del plazo de presentación. Si la declaración se presenta fuera del plazo, el plazo de los 6 meses empezará a contar desde la fecha de presentación.

Asimismo, cuando los pagos a cuenta sean superiores al importe resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, la Administración tributaria **devolverá de oficio el exceso**, sin perjuicio de la realización de posteriores liquidaciones provisionales o definitivas que procedan. En el caso de que la Administración no hubiera practicado la liquidación provisional en el plazo establecido de 6 meses, deberá devolver de oficio el exceso, sin perjuicio de la realización de posteriores liquidaciones que pudieran resultar procedentes.