



Madrid, 19 de octubre de 2009

Se ha recibido en esta Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria su escrito, en el que solicita información en relación con el Pago Fraccionado del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a octubre 2009, en concreto se plantea si la integración de la parte del saldo a que se refiere la disposición transitoria vigésimo octava del TRLIS, correspondiente al período impositivo 2009, debe hacerse en su totalidad en el pago fraccionado de octubre o si puede integrarse dicho saldo en proporción a los meses transcurridos desde el 1 de enero hasta el 30 de septiembre, es decir, prorrateando por 9 meses.

De conformidad con lo establecido en los artículos 87 y 117 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Boletín Oficial del Estado del día 18), la contestación que a continuación se facilita tiene el carácter de información de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria.

Primero. El artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece lo siguiente:

*“1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.*

*2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.*

*La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente.*

*3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.*

4. La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.
5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.
6. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.
7. El procedimiento de tramitación y contestación de las consultas se desarrollará reglamentariamente.
8. La competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario.”

El artículo 89 de la referida Ley dispone que:

*“1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.*

*En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.*

*Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.*

*2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.*

*3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

*4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.”*

La disposición derogatoria única de dicha Ley señala:



*“1. Salvo lo dispuesto en las disposiciones transitorias de esta Ley, a la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, entre otras, las siguientes normas:*

*a) La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.*

*(...)*

*2. Las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de los textos derogados a los que se refiere el apartado anterior continuarán vigentes, en tanto no se opongan a lo previsto en esta Ley, hasta la entrada en vigor de las distintas normas reglamentarias que puedan dictarse en desarrollo de esta Ley.*

*(...).”*

El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Boletín Oficial del Estado del día 5 de septiembre de 2007), regula en su artículo 65 el órgano competente para la contestación de las consultas tributarias escritas señalando que:

*“En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para contestar las consultas a las que se refiere esta subsección corresponderá a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 88.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”*

El artículo 66 del citado Real Decreto, establece:

*“1. Las consultas se formularán por el obligado tributario mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, que deberá contener como mínimo:*

*a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.*

*b) Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*c) Objeto de la consulta.*

*d) En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso.*

*e) Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.*

*2. En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse documentación acreditativa de la representación.*

*3. En la solicitud se podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones y aquella se podrá acompañar de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.*

4. A los efectos de este artículo, serán válidos los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria.

5. Las consultas podrán presentarse utilizando medios electrónicos, informáticos o telemáticos siempre que la identificación de las personas o entidades a que se refiere el apartado 1.a) quede garantizada mediante una firma electrónica reconocida por la Administración.

En ese caso, podrán presentarse en papel los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

6. Las consultas podrán remitirse por fax. En tal caso, en el plazo de 10 días desde su remisión deberá presentarse la documentación original por los medios señalados en los apartados 1 ó 5 de este artículo. De remitirse la documentación original en dicho plazo, la fecha de presentación será la del fax. Si no se remitiese la documentación en ese plazo, se tendrá por no presentada la consulta y se archivará sin más trámite.

7. Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 de este artículo, se requerirá al obligado tributario o a las entidades a que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsanen el defecto con indicación de que de no atender el requerimiento en el plazo señalado se le tendrá por desistido de la consulta y se archivará sin más trámite.

8. Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.”

Por su parte el artículo 67 dispone que:

“1. Durante la tramitación del procedimiento se podrá requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación.

2. Asimismo, se podrá solicitar de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado.”

Y el artículo 68 señala que:

“1. Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.

2. Cuando la consulta haya sido formulada por alguna de las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, su contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.”



Por tanto, reiteramos **el carácter meramente informativo de esta respuesta**, indicándole que este órgano no es competente para contestar consultas tributarias escritas, por lo que si desea plantear una consulta respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que corresponde a las actividades indicadas en su escrito debe dirigirse al órgano competente:

Dirección General de Tributos  
C/ Alcalá, 5  
28071 Madrid

Segundo. No obstante lo anterior, en relación con las cuestiones planteadas en su escrito, es preciso tener en consideración lo dispuesto en las normas siguientes:

- El artículo 10.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS) dispone: *“La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.”*
- El artículo 10.3 del TRLIS señala: *“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”*
- El artículo 45.3 del TRLIS establece en su párrafo primero: *“3. Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del sujeto pasivo, sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta ley.”*
- La disposición transitoria vigésimo sexta del TRLIS regula el régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, disponiendo en su apartado 1:  
  
*“1. Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 de acuerdo con lo establecido en esta Ley.*

(...)

*No tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos, que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. En este caso, no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas.”*

- La disposición transitoria vigésimo novena del TRLIS regula el cálculo para el período impositivo 2008 de las correcciones de valor de las participaciones en el capital de otras entidades, en los siguientes términos:

*“Con efectos exclusivos para el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, para determinar la base imponible de dicho período se podrá deducir, sin necesidad de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, la diferencia positiva que resulte de aplicar lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley...”*

- La disposición transitoria vigésimo octava del TRLIS regula la integración en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, señalando en el primer párrafo del apartado 1:

*“1. Los cargos y abonos a cuentas de reservas, en cuanto tengan efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésimo sexta de esta Ley, se computarán conjuntamente con la cantidad deducida en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2008 por la aplicación de lo establecido en la disposición transitoria vigésimo novena de esta Ley. El sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha.”*

- En la Consulta V0623-09 de la DGT, en la que se resuelven diversas cuestiones relativas a los efectos fiscales de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, en el apartado 2.3, se analiza una cuestión relativa a los pagos fraccionados, en particular, si la opción de integración en tres ejercicios a que se refiere la disposición transitoria vigésimo octava del TRLIS debe tener efecto en el cálculo de los pagos fraccionados que tengan lugar antes y después de la presentación de la declaración correspondiente al primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2008.



En la consulta se responde que, tratándose de entidades cuyo ejercicio social coincida con el año natural y que hayan optado por la modalidad del artículo 45.3 del TRLIS, el saldo a que se refiere la disposición transitoria vigésimo octava del TRLIS correspondiente al período impositivo 2009 deberá tenerse en cuenta al tiempo de determinar el importe de los pagos fraccionados de los meses de octubre y diciembre de 2009.

Tercero. A la vista de la normativa expuesta, y en base a una interpretación razonable de la misma, cabe concluir que:

- La base imponible es el resultado contable corregido por los ajustes fiscales cuando la Ley del Impuesto contenga criterios de valoración, de calificación o de imputación de ingresos y gastos diferentes. Uno de estos ajustes es la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.
- La disposición transitoria vigésimo sexta del TRLIS establece, con carácter general, la integración, en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, de los cargos y abonos a reservas efectuados como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad. Dicha integración supone la realización de ajustes extracontables al resultado del período con el fin de determinar la base imponible.
- La integración de forma fraccionada en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, a que se refiere la disposición transitoria vigésimo octava del TRLIS, no deja ser un ajuste fiscal al resultado contable del período impositivo correspondiente. De esta manera, se permite al contribuyente fraccionar en tres partes el efecto fiscal de los ajustes contables realizados como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.
- La modalidad de cálculo del pago fraccionado regulada en el artículo 45.3 del TRLIS se refiere a la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u 11 primeros meses de cada año natural.
- En el caso del cálculo de los pagos fraccionados según la modalidad del artículo 45.3 del TRLIS, ya se pronunció la Dirección General de Tributos (Consulta 1434-97) en relación con otro ajuste fiscal al resultado contable como es la compensación de bases imponibles negativas. En base a esta consulta, las bases imponibles negativas susceptibles de compensación podrán minorar las rentas del período a los efectos de determinar las bases imponibles de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural de los pagos fraccionados, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa.

- La parte del saldo a integrar en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008, a que se refiere la disposición transitoria vigésimo octava del TRLIS, formará parte de la base imponible del período impositivo correspondiente como ajuste fiscal al resultado contable, no procediendo el prorrateo de su importe.

Atentamente,



Rogelio Menéndez Menéndez  
SÚBDIRECTOR GENERAL DE  
INFORMACIÓN Y ASISTENCIA TRIBUTARIA