

## Monográfico Pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades

El régimen de los pagos fraccionados está regulado en el artículo 40 de la LIS y en el artículo 23.1.I de la LIRNR.

- ➔ En el régimen general, están obligados a presentar el modelo 202, cuando resulte una cantidad a ingresar, las entidades residentes y los establecimientos permanentes situados en territorio español de entidades no residentes.
- ➔ En el régimen de consolidación fiscal, el modelo 222 deberá presentarse en todo caso, aunque no deba efectuarse ingreso alguno.

No están obligados a presentar los pagos fraccionados;

- Las entidades que gozan de exención total.
- Las sociedades limitadas nueva empresa no tendrán la obligación de efectuar los pagos fraccionados a cuenta de las liquidaciones correspondientes a los dos primeros períodos impositivos concluidos desde su constitución.
- Las entidades que tributan a los tipos de gravamen del 1% y 0%.

La determinación de la base del pago fraccionado depende del **Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN)** en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

### Consulta 3 – BOICAC 127 SEPTIEMBRE 2021

**Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021 de ingresos.**

(...) Teniendo en cuenta la finalidad con la que se establece el nuevo criterio con el que se pretende que las empresas queden igualmente sometidas a las obligaciones contables y de auditoría de acuerdo con su realidad económica y con independencia de cuál sea la duración de su ciclo económico, cabe concluir que este criterio de cálculo del INCN es extensible al cálculo de otros límites que se establezcan por razón de tamaño y que se basen en la utilización de la cifra de negocios, como puede ser la obligación de auditoría o de consolidación. El nuevo criterio establecido por la RICAC se aplicará en aquellos ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

(...) en lo relativo al cálculo de la elevación al íntegro anual, deberá realizarse la estimación oportuna que en general consistirá en una relación proporcional y directa entre la magnitud obtenida en el periodo de duración inferior al año y la magnitud anual deseada. No obstante, en la estimación se tendrá en cuenta la experiencia de facturación del sector concreto en los supuestos en que dicha facturación sea irregular a lo largo del ejercicio.

1

Modalidad prevista en el artículo 40.2. LIS

Entidades cuyo INCN  $\leq$  6 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo:

- ➔ estarán obligadas a ingresar en los 20 primeros días de los meses de abril, octubre y diciembre el 18% de la cuota íntegra correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración esté vencido el día de cada uno de esos meses, minorada en las deducciones y bonificaciones que le fueren de aplicación, así como en las retenciones e ingresos a cuenta.

- En el caso de entidades cuyo periodo impositivo coincide con el año natural, el ejercicio de referencia para la presentación del **1P/2022** será el cerrado el 31.12.2020

			ejercicio	pago
01/04/2021	inicio plazo	pago fraccionado a cuenta	2021	1P
<b>25/07/2021</b>	<b>fin plazo</b>	<b>presentación IS ejercicio 2020</b>		
01/10/2021	inicio plazo	pago fraccionado a cuenta	2021	2P
01/12/2021	inicio plazo	pago fraccionado a cuenta	2021	3P
<b>01/04/2022</b>	<b>inicio plazo</b>	<b>1P pago a cuenta ejercicio 2022</b>	<b>2022</b>	<b>1P</b>
<b>25/07/2022</b>	<b>fin plazo</b>	<b>presentación IS ejercicio 2021</b>		
01/10/2022	inicio plazo	pago fraccionado a cuenta	2022	2P
01/12/2022	inicio plazo	pago fraccionado a cuenta	2022	3P

- En el caso de entidades cuyo período impositivo no coincida con el año natural, el ejercicio de referencia para la presentación del **1P/2022** será el correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración esté vencido el día de abril de 2022.

**INFORMA 135847** El período impositivo de una entidad comienza el 1 de octubre y finaliza el 30 de septiembre. Los pagos a cuenta del ejercicio en curso se realizan en los meses de diciembre, abril y octubre. ¿Qué año debe figurar como período impositivo y cuáles deben ser los códigos a consignar en el modelo para identificar cada uno de los períodos de pago?

**Ejercicio:** se consignarán en esta casilla los cuatro dígitos del año en el que corresponde efectuar el pago fraccionado.

**Período:** se consignará en esta casilla, según el mes en que corresponda realizar el pago fraccionado, la siguiente clave: 1/P para el pago a efectuar en los veinte primeros días naturales del mes de abril, 2/P para el correspondiente al mismo período del mes de octubre y 3/P para el correspondiente al mismo período del mes de diciembre.

- Ejemplo:** Entidad cuyo período impositivo de una entidad comienza el 1 de octubre y finaliza el 30 de septiembre, el ejercicio de referencia para la presentación del **1P/2022** será el correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración esté vencido el día de abril de 2022: el correspondiente al ejercicio finalizado el 31/09/2020

			ejercicio	pago
25/04/2021		<b>presentación IS ejercicio finalizado el 31/09/2020</b>		
01/10/2021		pago fraccionado a cuenta	2021	2P
01/12/2021		pago fraccionado a cuenta	2021	3P
31/09/2021		finalización ejercicio iniciado el 01/10/2020		
<b>01/04/2022</b>	<b>inicio</b>	<b>pago fraccionado a cuenta</b>	<b>2022</b>	<b>1P</b>
<b>25/04/2022</b>	<b>fin plazo</b>	<b>presentación IS ejercicio finalizado el 31/09/2021</b>		
01/10/2022		pago fraccionado a cuenta	2022	2P
01/12/2022		pago fraccionado a cuenta	2022	3P

**INFORMA 135848** ¿Qué cuota debe considerarse a efectos del cálculo de los pagos fraccionados en la modalidad general, si el último período concluido, en el que se inició la actividad, fue inferior al año?

Si el último período impositivo concluido tuvo una duración inferior al año y fue en el que la entidad inicio su actividad, la cuota que debe tomarse como base para calcular el pago fraccionado será la que corresponda a dicho período ya que no existe cuota de períodos impositivos anteriores que permita completar un período de 12 meses y la normativa no contempla para este supuesto la elevación al año.

[CV 0409-21 de 25/02/2021](#). Se trata de una sociedad que con fecha 18/11/ 2020 presenta una autoliquidación complementaria referida al Impuesto sobre Sociedades de 2019 resultando un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior que presentó dentro del plazo establecido, por incremento de la base imponible. Su fecha de cierre de ejercicio es el 31 de diciembre.

El tercer pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 2020 lo efectúa en la modalidad prevista en el artículo 40.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta el resultado de la autoliquidación complementaria presentada.

La DGT considera que debe presentar declaración complementaria correspondiente al 2P 2020

01/04/2020	inicio plazo	pago fraccionado a cuenta	2020	1P
25/07/2020	fin plazo	presentación IS ejercicio 2019		
01/10/2020	inicio plazo	pago fraccionado a cuenta	2020	2P
<u>18/11/2020</u>		<u>presentación complementaria ejercicio 2019</u>		
		complementaria pago fraccionado a cuenta	2020	2P
01/12/2020	inicio plazo	pago fraccionado a cuenta	2020	3P

2

Modalidad prevista en el artículo 40.3. LIS

➔ Aplicación obligatoria de esta modalidad:

Esta modalidad es obligatoria para las entidades cuyo INCN > 6 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, y las entidades que se acojan al Régimen de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje

➔ Pueden optar por la aplicación de esta modalidad las entidades cuyo INCN ≤ 6 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo:

- La Base imponible del pago fraccionado calculado según esta modalidad, debería ser la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural.  
Para la determinación de la Base imponible no se tendrá en cuenta la reserva de capitalización.

2.1

Entidades INCN > 6 millones, pero inferior a 10 millones de euros y entidades que pudiendo aplicar la modalidad del artículo 40.2. hayan optado por la aplicación del artículo 40.3.

- La Cuantía del pago fraccionado previsto en esta modalidad, será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto.  
Para las entidades que tributen al tipo de gravamen general del 25%, el porcentaje a tomar para calcular el importe de los pagos fraccionados será:  $(5/7) \times 25 = 17\%$ .

De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

- Las Bases Imponibles Negativas (BINs) que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán tenerse en cuenta para la cuantificación del pago fraccionado, con el límite del 70% de la base imponible.
- El importe mínimo de hasta 1 millón de euros de compensación de BINs podrá aplicarse sin necesidad de prorratear su importe como sostenía la Administración. [[TEAC Resolución 00/04500/2019/00/00 de 22/09/2021](#)]

## 2.2

Entidades INCN  $\geq$  10 millones de euros

- La Cuantía del pago fraccionado previsto en esta modalidad, será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de multiplicar por 19/20 el tipo de gravamen redondeado por defecto. Para las entidades que tributen al tipo de gravamen general del 25%, el porcentaje a tomar para calcular el importe de los pagos fraccionados será:  $(19/20) \times 25 = 24\%$ .

De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

- Compensación de las Bases Imponibles Negativas (BINs) que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación que podrán tenerse en cuenta para la cuantificación del pago fraccionado en la modalidad del artículo 40.3. de la LIS (DA 15ª):  
INCEN < 20M €: 70 %  
INCEN  $\geq$  20M € e inferior a 60M €: 50 %  
INCEN  $\geq$  60M €: 25%
- El importe mínimo de hasta 1 millón de euros de compensación de BINs podrá aplicarse sin necesidad de prorratear su importe como sostenía la Administración. [\[TEAC Resolución 00/04500/2019/00/00 de 22/09/2021\]](#)

## 3.

Entidades INCN  $\geq$  10 millones de euros

## Pago fraccionado mínimo (DA 14ª)

La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23% (25% para entidades que tributen al tipo del 30%) del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el CCo. y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo.

- Quedará excluido del resultado positivo, el importe que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo.
- No se tendrán en cuenta las bases imponibles negativas pendientes de compensar en el momento de calcular el importe del pago fraccionado.
- En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo XIV del título VII LIS, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas.
- En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación del art. 34 LIS, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

