

PAGOS FRACCIONADOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (ART. 40 LIS)

CISS Fiscal
13 de Mayo 2020

Introducción

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, deben efectuar 3 pagos a cuenta de la liquidación correspondiente al ejercicio que esté en curso el día primero de los meses de abril, octubre y diciembre de cada año. No obstante, cuando se opte por la modalidad de pago mediante domiciliación bancaria, el plazo de presentación de la autoliquidación será del 1 al 15 de cada uno de los meses anteriormente indicados.

Hay dos modalidades para efectuar el pago fraccionado, en la primera modalidad se toma como base del mismo la cuota íntegra, sobre la que se aplicará un porcentaje del 18%; en la segunda alternativa opcional para los contribuyentes cuya cifra de negocios no supere 6 millones de euros, pero obligatoria esta modalidad para las grandes empresas, para cuantificar el pago fraccionado se toma como referencia la base imponible del impuesto en lugar de la cuota íntegra, aplicando también un porcentaje sobre la misma.

No obstante, hay que tener en cuenta que los porcentajes establecidos en el [artículo 40 LIS](#) podrán ser modificados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Para la segunda modalidad del pago fraccionado, la que toma como referencia la base imponible, el [Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre](#), por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, introdujo dos importantes modificaciones aplicables a los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo hubiera sido al menos 10 millones de euros. Las modificaciones introducidas son la elevación del porcentaje del pago fraccionado y el establecimiento de un importe mínimo.

Contribuyentes obligados a efectuar el pago fraccionado

Están obligados a realizar el pago fraccionado, siempre que resulte cantidad a ingresar, las siguientes entidades:

- Las residentes en España.
- Los establecimientos permanentes en territorio español de sociedades no residentes en España.
- Por el contrario no deben efectuar el pago fraccionado ni están obligadas a presentar la correspondiente declaración las siguientes entidades:
 - Las sociedades de inversión de capital variable, los fondos de inversión de carácter financiero, las sociedades de inversión inmobiliaria, los fondos de inversión inmobiliaria y el fondo de regulación del mercado hipotecario que tributen al tipo del 1% conforme a lo dispuesto en el [art. 29.4 LIS](#).
 - Los fondos de pensiones que tributen al tipo del 0% conforme a lo dispuesto en el [art. 29.5 LIS](#).
 - Las agrupaciones de interés económico españolas y UTE'S acogidas al régimen fiscal especial, en las que el porcentaje de participación en las mismas, en su totalidad, corresponda a socios o miembros residentes en territorio español.

- Entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea igual o inferior a 6 millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado, cuando deban presentar el modelo 202 y, de acuerdo con las normas reguladoras de los pagos fraccionados a cuenta del IS o del IRNR, no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado de los citados impuestos en el período correspondiente.

Momento en el que debe efectuarse

Son tres pagos anuales que se han de realizar durante los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. No obstante, cuando se opte por la domiciliación bancaria como forma de pago, el plazo será del día 1 al 15, ambos incluidos, de cada uno de los meses indicados.

No obstante, en el caso de entidades que opten por efectuar el pago de la deuda tributaria resultante de las autoliquidaciones del modelo 202 o 222 mediante domiciliación bancaria, deberán presentar la autoliquidación entre los días 1 y 15 de los meses de abril, octubre y diciembre de cada año natural.

ATENCIÓN: Con motivo del COVID-19, el [Real Decreto-Ley 14/2020, de 14 de abril](#), amplió el plazo para la presentación e ingreso del primer pago fraccionado del IS hasta el 20 de mayo, salvo que se opte por la domiciliación bancaria en cuyo caso el plazo finalizará el 15 de mayo. Esta ampliación resulta aplicable exclusivamente a aquellos contribuyentes cuyo volumen de operaciones en el ejercicio 2019, determinado conforme a lo dispuesto en el [artículo 121 LIVA](#), no haya sido superior a 600.000 euros. La ampliación no resulta aplicable, en ningún caso, a los grupos fiscales que tributen en régimen de consolidación fiscal en el IS, o en régimen de grupo de entidades en IVA.

Modelos a emplear

Existen dos modelos de declaración de pagos fraccionados, el modelo 202 aprobado por [Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre](#), que se utilizará con carácter general (incluidas las grandes empresas) y el modelo 222 aprobado por [Orden EHA/1721/2011, de 16 de junio](#), que se utilizará por las entidades que tributan en régimen consolidado. Asimismo debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la [Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre](#), por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

Tienen la consideración de gran empresa aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 6 millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado. Tales entidades se encuentran obligadas, en todo caso, a presentar el modelo 202, aun cuando no resulte una cantidad a ingresar.

Tratándose de entidades que no tengan la consideración de gran empresa, únicamente estarán obligadas a presentar el modelo 202 cuando el resultado de la autoliquidación sea una cantidad a ingresar.

En ningún caso estarán obligadas a la presentación del modelo las agrupaciones de interés económico españolas y uniones temporales de empresas acogidas al régimen especial, en las que el porcentaje de participación en las mismas, en su totalidad, corresponda a socios o miembros residentes en territorio español.

La presentación del modelo 222 también será obligatoria incluso en el supuesto de que no resulte una cantidad a ingresar.

En cuanto a la forma de presentación, tanto del modelo 202 como del modelo 222, deben presentarse necesariamente y por todos los sujetos pasivos, por vía telemática, conforme al procedimiento previsto en la [Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre](#).

Importe del pago fraccionado

Hay dos modalidades para cuantificar el pago fraccionado, bien tomando como base la cuota íntegra o bien sobre base imponible del impuesto.

1.ª Modalidad (artículo 40.2 LIS): El importe del pago fraccionado es un porcentaje, en este caso del 18% de la cuota íntegra correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día uno de los citados meses de abril, octubre y diciembre.

La base sobre la que se aplica este porcentaje es la cuota íntegra minorada en:

Las deducciones, las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a ese período impositivo.

Si el resultado anterior es cero o negativo, no existe obligación de presentar la declaración.

Cuando el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de 12 meses

Ejemplo:

Una sociedad cuyo período impositivo coincide con el año natural presenta las siguientes liquidaciones correspondientes a los tres últimos períodos impositivos concluidos con anterioridad al año 2020:

	Ejercicio 1/1/18 - 30/6/18	Ejercicio 1/7/18 - 31/12/18	Ejercicio 1/1/19 - 31/12/19
Cuota íntegra	6.000	1.200	12.000
Deducciones y bonificaciones	600	120	1.500
Retenciones a cuenta	750	1.200	1.000
Pagos fraccionados	300	-	900
Fin plazo declaración IS	24-1-19	25-7-19	25-7-20

Resultado:

Los pagos fraccionados que esta sociedad está obligada a efectuar de acuerdo con la primera modalidad de determinación son los siguientes:

- Mes de abril del año 2020. El primer día de este mes, el último período impositivo cuyo plazo de declaración ha vencido es el correspondiente al 1/7/18-31/12/18, pero en la medida en que su duración es inferior a doce meses, debe completarse con el período impositivo anterior hasta alcanzar dicha duración:

• Base del pago fraccionado: $6.000 + 1.200 - 600 - 750 - 120 - 1.200 = 4.530$

• Importe del pago fraccionado: $4.530 \times 18\% = 815,40$

- Meses de octubre y diciembre del año 2020. El primer día de cada uno de estos meses, el último período impositivo cuyo plazo de declaración ha vencido es el correspondiente al 1/1/19-31/12/19, por lo que el importe del pago fraccionado en cada uno de ellos es el siguiente:

• Base del pago fraccionado: $12.000 - 1.500 - 1.000 = 9.500$

• Importe del pago fraccionado: $9.500 \times 0,18 = 1.710$

Estos tres pagos fraccionados son a cuenta de la liquidación del período impositivo correspondiente al año 2020, ya que el mismo es el que está en curso al primer día de cada uno de dichos meses.

ATENCIÓN:

Para los contribuyentes que apliquen esta primera modalidad de pago fraccionado del IS, con motivo del COVID-19, el [Real Decreto-Ley 15/2020](#), de 23 de abril contempla las siguientes posibilidades:

1º. Aquellos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio 2019, determinado conforme a lo dispuesto en el [artículo 121 LIVA](#), no haya sido superior a 600.000 euros, además de poder presentar el primer pago fraccionado hasta el 20 de mayo, se les permite optar, exclusivamente para los pagos fraccionados del período impositivo iniciado dentro de 2020, por la modalidad de base imponible, optando por dicha modalidad al presentar la declaración (no es necesario presentar modelo 036).

2º. Aquellos cuyo volumen de operaciones hubiera sido superior a 600.000 euros, pero cuyo importe neto de la cifra de negocios haya sido inferior a 6 millones euros que hayan aplicado la modalidad de pago fraccionado sobre cuota en el primer pago efectuado en el mes de abril de 2020, podrán optar por cambiar la opción a pago fraccionado sobre base imponible, respecto de los pagos fraccionados a efectuar en los meses de octubre y diciembre. Para ello deberán aplicar dicha modalidad en el pago fraccionado de octubre.

El pago fraccionado efectuado en los 20 días naturales del mes de abril de 2020 será deducible de la cuota del resto de pagos fraccionados que se efectúen a cuenta del mismo período impositivo determinados con arreglo a la opción prevista en el párrafo anterior.

Esta opción extraordinaria no resulta de aplicación a los grupos fiscales que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal.

3º. Los contribuyentes que ejerciten estas opciones extraordinarias quedarán vinculados a ella exclusivamente respecto de los pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo.

2.ª Modalidad (artículo 40.3 LIS): Se puede optar por una segunda alternativa regulada en el [art. 40.3 LIS](#) al realizar el pago fraccionado distinta de la expuesta anteriormente, siendo el plazo para realizar dichos pagos, igualmente, dentro de los 20 primeros días naturales de abril, octubre y diciembre del año.

Estarán obligados a aplicar esta segunda modalidad los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado.

En estos supuestos, el pago fraccionado será a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados períodos de pago.

Como se ha indicado anteriormente, el [Real Decreto-ley 2/2016](#) introdujo para esta modalidad del pago fraccionado dos importantes modificaciones que resultaron aplicables a los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo hubiera sido al menos 10 millones de euros y que consisten en el incremento del porcentaje del pago fraccionado y el establecimiento de un importe mínimo.

Con carácter general, la cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a la base imponible del impuesto, determinada de acuerdo con las normas de la ley, el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos (5/7) el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades a que esté sometida la entidad redondeado por defecto.

No obstante, tratándose de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo haya sido al menos 10 millones de euros, la cuantía del pago fraccionado, sin perjuicio del importe mínimo, será el resultado de aplicar a la base imponible del impuesto determinada de acuerdo con las normas de la ley, el porcentaje que resulte de multiplicar por diecinueve veinteavos (19/20) el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades a que este sometida la entidad redondeado por exceso.

Dicha base es la parte de base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural, deduciendo las bonificaciones que les sean de aplicación al contribuyente, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente, así como los pagos fraccionados efectuados. No se consideran las deducciones que se hayan generado en el período por la realización de determinadas actividades.

Para la determinación de la base imponible aplicable al pago fraccionado, no se tendrá en cuenta la reducción por reserva de capitalización a que se refiere el [art. 25 LIS](#) ya que la misma se corresponde con un incremento de los fondos propios, para cuya determinación resulta imprescindible que se haya producido el cierre del ejercicio. No obstante, sí se podrá aplicar en la determinación de la base imponible a efectos del pago fraccionado las cantidades pendientes de aplicación de la reducción por reserva de capitalización que, conforme al [art. 25.1 LIS](#), puedan aplicarse en los 2 años inmediatos y sucesivos.

Como se ha señalado anteriormente, con carácter general, el porcentaje se calcula multiplicando por 5/7 el tipo de gravamen de la entidad y, en su caso, el resultado se redondea por defecto. De esta forma, para un tipo de gravamen general del 25%, el porcentaje del pago fraccionado será el 17% ($25 \times 5/7$).

En el caso de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo haya sido al menos 10 millones de euros, el porcentaje se calculará multiplicando por 19/20 el tipo de gravamen de la entidad y, en su caso, el resultado se redondea por exceso. Así, para el tipo de gravamen general del 25% el porcentaje a tomar para calcular el importe de los pagos fraccionados es: $(19/20) \times 25 = 24\%$.

El ejercicio de la opción por esta alternativa, deberá realizarse en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural a partir del cual deba surtir efectos, siempre y cuando el período impositivo a que se refiera la citada opción coincida con el año natural. En caso contrario, el ejercicio de la opción deberá realizarse en la correspondiente declaración censal, durante el plazo de 2 meses a contar desde el inicio de dicho período impositivo o dentro del plazo comprendido entre el inicio de dicho período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido período impositivo cuando este último plazo fuera inferior a 2 meses.

Importe mínimo del pago fraccionado

El [Real Decreto Ley 2/2016](#), además de incrementar el porcentaje del pago fraccionado en la modalidad de base imponible para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo haya sido al menos 10 millones de euros, establece para estas mismas entidades un importe mínimo del pago fraccionado realizado bajo dicha modalidad.

El importe mínimo del ingreso a efectuar por el pago fraccionado no podrá ser inferior al 23% 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 Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo.

El porcentaje se eleva al 25% en el caso de entidades de crédito y entidades del sector de hidrocarburos que tributen al tipo del 30%.

El porcentaje se aplica, no sobre la base imponible, sino sobre el resultado contable determinado conforme a las normas y principios contables. Es decir, para determinar el importe mínimo del pago fraccionado no se tendrán en cuenta los ajustes fiscales o extracontables.

De dicho resultado contable únicamente se excluirán para calcular el importe mínimo del pago fraccionado las siguientes partidas:

- a) Rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente. No obstante, sí se incluirá en el resultado contable para la determinación del importe mínimo del pago fraccionado aquella parte del importe de tales rentas que se integre en la base imponible del período impositivo. Entendemos que la inclusión en el resultado contable de la parte de rentas que se integran en la base imponible procede exclusivamente en el período impositivo en que se obtiene la renta y por tanto ésta forma parte del resultado contable. Por el contrario, entendemos que no procede incluir en la base del importe mínimo del pago fraccionado en los ejercicios posteriores la parte de renta que ha de integrarse en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en el [art. 11.13 LIS](#).
- b) Resultado positivo obtenido como 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 [apartado 2 del artículo 17 LIS](#).

Tratándose de entidades a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas.

En cuanto a las entidades a las que resulte aplicable la bonificación por prestación de servicios públicos locales, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

El importe mínimo del pago fraccionado no será aplicable a las siguientes entidades:

- a) Entidades que tributan al tipo del 10% por estar acogidas a la [Ley 49/2002](#) de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- b) Instituciones de Inversión Colectiva que tributen al tipo del 1% y el fondo de regulación del mercado hipotecario.

c) Fondos de Pensiones que tributen al tipo del 0%.

d) Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

e) Entidades de Capital-Riesgo.

- Las sociedades disueltas y en período de liquidación están obligadas a efectuar los pagos a cuenta, pues dicha situación no supone la pérdida de la condición de contribuyente del IS ([TEAC 28-07-1987](#)).

- La interpretación de las normas reguladoras de los pagos fraccionados debe realizarse en sus términos estrictos, aun cuando por incurrir una sociedad en ejercicios inferiores al año natural, ello suponga una concentración de los pagos al inicio o al final del período al que correspondan (DGT 05-02-1990).

- La entidad consultante, cuyo período impositivo comienza el 1 de octubre y termina el 30 de septiembre del año siguiente, realizará los siguientes pagos fraccionados a cuenta de la liquidación del ejercicio 01-10-2005 / 30-09-2006:

- El primero, en los primeros veinte días naturales del mes de diciembre de 2005, sobre la parte de la base imponible correspondiente al período 01-10-2005 a 30-11-2005 (Ejercicio 2005, Fecha de inicio del período impositivo 01-10-2005, Período 3/P).

- El segundo, en los primeros veinte días naturales del mes de abril de 2006, sobre la parte de la base imponible correspondiente al período 01-10-2005 a 31-03-2006 (Ejercicio 2006, Fecha de inicio del período impositivo 01/10/2005, Período 1/P).

- El tercero, en los primeros veinte días naturales del mes de octubre de 2006, sobre la parte de la base imponible correspondiente al período 01-10-2005 a 30-09-2006 (Ejercicio 2006, Fecha de inicio del período impositivo 01-10-2005, Período 2/P) ([DGT V0303-06 de 20-02-2006](#)).

- Los pagos fraccionados de la entidad, una vez perdida la condición de gran empresa en la que es obligatoria la modalidad del [apartado 3](#) del artículo 45 TRLIS, se realizan de acuerdo con el régimen general, salvo que expresamente se opte por la modalidad del apartado tercero. No se puede pretender que se exija una renuncia cuando la entidad deja de ser gran empresa, para una modalidad de pagos fraccionados que es voluntaria y opcional si no se trata de una gran empresa ([TEAC 14-05-2008](#)).

- En el caso planteado donde al tiempo de realizar la declaración del ejercicio 2008 se han ingresado todos los pagos fraccionados a cuenta de dicho ejercicio, aun cuando uno de ellos fue objeto de fraccionamiento, dichos pagos fraccionados podrán deducirse a efectos de la determinación de la deuda del período impositivo correspondiente a ese ejercicio ([DGT V1358-09 de 09-06-2009](#)).

- Dado que la sociedad consultante tiene la consideración de empresa de reducida dimensión con arreglo a lo dispuesto en el [artículo 108 TRLIS](#), a efectos de calcular el importe del segundo pago fraccionado del año 2011 (período 1 de enero a 30 de septiembre), en el supuesto de que la base imponible, correspondiente al período 1 de enero a 30 de septiembre, supere la cuantía resultante de multiplicar 300.000 € por la proporción en que se halle el número de días de duración del período impositivo entre 365, dicha cuantía se multiplicará por el 17% ($25\% \times 5/7$) y el exceso de base imponible por el 21% ($30\% \times 5/7$) ([DGT V1157-12 de 28-05-2012](#)).