COMPROMISO
nueva economía
empatía
GLOBALIDAD
TRANSPARENCIA
profesionalidad
método
Comunidad
honestidad
tecnología
Modernidad
Avanzar
Corazón
Innovación
TRANSPARENCIA
Construir
éxito.

CLAVES PARA ELEGIR EL SISTEMA DE PAGO FRACCIONADO A CUENTA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

· 12 de febrero de 2019

¿Ya sabes cuál es el sistema de pago fraccionado más adecuado para tu sociedad?

Febrero es el mes en el que las sociedades deben elegir el método del pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades (IS). Y como ya viene siendo habitual por estas fechas, recordamos de nuevo la importancia de hacer una **adecuada elección**.

La ley que regula el IS nos determina dos métodos para el cálculo del pago fraccionado (salvo que por Ley obligue a su cálculo exclusivamente por uno de ellos, tal y como veremos más adelante), y surtirá efectos para los pagos fraccionados del año 2019, siempre y cuando el período impositivo de la compañía coincida con el año natural, que es la situación más generalizada.

¿Quiénes pueden optar a la elección del los dos métodos del pago fraccionado? Sólo aquellas entidades sometidas al IS o al IRNR, cuyo Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio al que corresponda el pago fraccionado haya sido inferior a **6 millones de euros**. Así pues, aquellas entidades que excedan de dicho volumen vendrán obligadas a realizar el pago fraccionado sin posibilidad de opción alguna, a través del método de *«base imponible»*.

Para realizar una adecuada elección del sistema del pago fraccionado a cuenta del IS deberá contarse como mínimo con la información contable y fiscal relativa al cierre del ejercicio 2018, y con una estimación de la evolución de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias prevista para el ejercicio 2019, identificando aquellas operaciones que, de forma excepcional, pudieran implicar un ingreso o una pérdida extraordinaria en cualquiera de dichos ejercicios.

Para facilitar esta decisión (que recordamos, únicamente es aplicable a las entidades cuyo INCN hubiera sido inferior a los 6 millones de euros en los 12 meses anteriores), a continuación hacemos un breve recorrido por las dos modalidades de **Pago Fraccionado a cuenta del IS aplicables en el ejercicio 2019**, con una breve explicación sobre su cuantificación, para que cada compañía pueda contar con la información necesaria para efectuar la adecuada elección del sistema que mejor se adecúe a sus circunstancias y que permita minimizar el esfuerzo financiero a realizar en el ejercicio, sin pasar por alto el método del pago fraccionado mínimo, siendo de aplicación exclusivamente a los contribuyentes cuyo INCN en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo haya sido al menos de 10 millones de euros.

Centrados ya en la metodología de cálculo para los pagos fraccionados del ejercicio 2019, explicamos a continuación el contenido de las dos modalidades.

I). Modalidades de pago fraccionado del IS para el ejercicio 2019.

Se mantienen los dos tradicionales métodos de cálculo del pago fraccionado del IS e IRNR que deberán efectuarse en los 20 primeros días naturales de los meses de **abril**, **octubre** y **diciembre** del año natural en curso, y que resumimos a continuación[1]:

1). «Modalidad 1ª» o sistema «estándar» (art. 40.2 LIS), en la que se calcula el importe de los pagos fraccionados aplicando un porcentaje fijo **del 18%** sobre la cuota íntegra del último período de declaración que estuviese vencido, minorada en las deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes [es decir, se aplica el **18% a la «casilla 599» de la última declaración del IS presentada**[2]). Esta modalidad se aplicará por defecto, siempre que no se utilice la modalidad de pago fraccionado contenida en el artículo 40.3 y comentada en el punto siguiente.

Las entidades que deban realizar pagos fraccionados conjuntamente a la Administración del Estado y de las Diputaciones Forales (Navarra y las tres del País Vasco) deberán efectuar el ingreso en cada una de ellas en la proporción que corresponda a su volumen de operaciones en el ejercicio anterior[3].

---

[1] La obligación de presentar pagos fraccionados es extensible a las Agrupaciones de Interés Económico (españolas y europeas) y a las Uniones Temporales de Empresas respecto de las personas o entidades no residentes que sean miembros de las mismas. Por el contrario, no vendrán obligadas a presentar pago fraccionado cuando todos sus miembros sean residentes en España.

Tampoco vendrán obligadas a realizar pago fraccionado las Sociedades de Inversión de Capital Variable, Fondos de Inversión Financiero o Inmobiliaria, Planes y Fondos de pensiones, entre otras (art. 29.4 y 5 LIS).

[2] Si el primer día del mes en que deba realizarse el pago fraccionado se hubiera iniciado el **primer período impositivo** de aplicación del régimen de **consolidación fiscal**, el grupo fiscal ingresará el sumatorio resultante de aplicar el 18% de las «casilla 599» de las últimas declaraciones individuales del IS que hayan presentado todas las sociedades integrantes del grupo fiscal, salvo opción por la "modalidad 2ª".

[3] De forma excepcional podrá solicitarse a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa la modificación de la base de cálculo en alguno de los territorios, en caso de operaciones de reestructuración, o cuando por motivos extraordinarios se produzca una variación superior a 15 puntos respecto al volumen anterior a efectos del IS.

2). «Modalidad 2ª», en función de la «base imponible del período» (art. 40.3 LIS), en la que el importe de los pagos fraccionados del ejercicio se calcula en función de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses del ejercicio respecto del que se efectúe cada uno de los pagos fraccionados.

2.1. Ámbito de aplicación.

La modalidad de pago fraccionado contenida en el artículo 40,3 LIS es aplicable a:

(a) **Con carácter Obligatorio, l**as **entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) durante los 12 meses anteriores al inicio del período al que correspondan los pagos fraccionados hubiera superado los 6 millones de euros**[4],[5],[6] y,

---

[4] La gran mayoría de entidades obligadas a realizar el pago fraccionado por el sistema previsto en el artículo 40.3 LIS (aquellas cuyo INCN durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado **hubiera excedido de 6 millones de euros)** es probable que a su vez tenga el carácter de **Gran Empresa (GE) a efectos de IVA** (por haber excedido su volumen de operaciones de 6.010.121,04 euros durante el año natural anterior, conforme el artículo 121 de la Ley del IVA), por lo que recordamos que éstas deberán comunicar a la AEAT su carácter de GE a través de la correspondiente declaración censal (mod. 036), hasta el día 20 de febrero del año en curso, quedando adscritas desde ese momento a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, y viniendo obligadas a presentar sus declaraciones tributarias de IVA y de retenciones a cuenta del IRPF/IRNR/IS con carácter mensual.

[5] Aquellas entidades cuyo período impositivo no sea coincidente con el año natural, a efectos de determinar el citado importe neto de la cifra de negocios, deberán tener en cuenta el de los doces meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos en el año 2019. No obstante, para determinar la obligatoriedad de presentar declaraciones con carácter mensual en el año 2019, se tendrá en cuenta el volumen de operaciones -a efectos del IVA- realizadas en el año natural anterior (2018).

[6] Los **grupos fiscales** acogidos al régimen de **consolidación fiscal** computarán de forma conjunta (sociedad dominante y sus dependientes) su importe neto de la cifra de negocios, conforme a lo indicado en las dos notas al pie anteriores, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones aplicables de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de las CCAA Consolidadas (RD 1159/2010, 17 de septiembre).

(b) **Con carácter «Opcional»,** a aquellas entidades que sin tener el INCN indicado en el punto anterior **hubieren «optado» expresamente por su aplicación a través de la correspondiente declaración censal** (modelo 036).

2.2. Cálculo del pago fraccionado en la modalidad del artículo 40.3 LIS.

Podríamos decir que la modalidad de pago fraccionado prevista en el artículo 40.3 LIS tiene el pequeño inconveniente de exigir un mayor esfuerzo contable a los contribuyentes que apliquen dicho sistema -al tener que cuantificar el pago fraccionado a partir de la base imponible del período, la cual, a su vez, se cuantifica a partir del resultado contable-, pero ofrece la ventaja de permitir acomodar los pagos fraccionados a la evolución del negocio a lo largo del ejercicio.

El esquema para realizar la cuantificación del pago fraccionado por la «modalidad 2ª» (previsto en el artículo 40,3 LIS) es el siguiente:

(i) En primer lugar, se determinará el resultado contable de cada período impositivo, de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y legislación de desarrollo.

(ii) Al citado resultado contable, se le efectúan los ajustes fiscales previstos en la LIS:

Sin ánimo de exhaustividad, a continuación indicamos algunos de los ajustes más habituales a la base imponible del IS:

a) La no deducibilidad de las pérdidas por pérdida del valor (deterioros) de los siguientes elementos patrimoniales -los cuales darán lugar a un ajuste positivo (+) a la base imponible-:

- Elementos del **inmovilizado** material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, así como de valores representativos de deuda.

- Valores representativos de la **participación** en el capital o en los fondos propios de entidades, en las que se tiene una participación ***"no***

significativa" (generalmente, una participación inferior al 5% o coste de adquisición inferior a 20 millones de euros).

- Valores representativos de la **participación** en el capital o en los fondos propios de entidades en las que se tiene una participación "***significativa***" (esto es, que se cumplan los requisitos del artículo 21 de la Ley: participación igual o superior al 5% del capital, o coste de adquisición igual o superior a 20 millones de euros), o en el caso de entidades no residentes, que su tipo nominal sea inferior al 10%).

b) La no deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades.

Es importante distinguir las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones "***significativa****s",* que no son deducibles en ningún caso (salvo extinción de la entidad participada) de las que proceden de la transmisión de participaciones "***no significativas***", que no son deducibles solo cuando el que las adquiere sea una entidad del mismo grupo de sociedades, según los criterios establecidos por el art. 42 del Código de Comercio.

c) La reversión del 30% de amortización contable no deducida en los ejercicios 2013 y 2014.

d) Rentas negativas procedentes de Establecimientos Permanentes (EP) y de UTEs, obtenidas en el extranjero.

e) La limitación a la deducción de gastos financieros.

f) Otras reducciones susceptibles de minorar la base imponible.

Remanente de la RESERVA DE CAPITALIZACIÓN no aplicada por insuficiencia de base.

RESERVA DE NIVELACIÓN (sólo para entidades «Pyme»).

g) Ajustes en la base imponible que pueden no influir en el cálculo de los pagos fraccionados, como la reversión de deterioros que fueron fiscalmente deducibles.

(iii) A continuación, se realizarían la compensación de Bases Imponibles Negativas (BIN) de ejercicios anteriores.

En la determinación de la base del pago fraccionado también influye la existencia, en su caso, de BIN pendientes de compensación[7].

Los límites a la compensación de las BIN que afectan al período 2019 son los siguientes:

	BIN SUSCEPTIBLE DE COMPENSACIÓN
Importe Neto de la Cifra de Negocios del ejercicios anterior	**Periodos impositivos iniciados a partir del 01-01-2019**
Inferior a 20 millones de €	**70%**
Entre 20 millones y 60 millones de €	**50%**
Igual o superior a 60 millones de €	**25%**

En todo caso, pueden compensarse BIN hasta el importe de 1 millón de euros. Esta cifra, como sucede con el límite de deducción de los gastos financieros, no debe prorratearse proporcionalmente en función del período al que se refiere el pago fraccionado[8].

Habrá que tener en cuenta además, si procede, las especialidades en materia de compensación de bases imponibles negativas previstas en el artículo 26 LIS (entidades de nueva creación o supuestos de transmisión de sociedades).

[7] Como veremos en el apartado v), la existencia de bases imponibles negativas pendientes de compensar no se tiene en cuenta en el cálculo de *pago fraccionado mínimo*.

[8] Sólo debe prorratearse cuando el período impositivo de la compañía tuviera una duración inferior al año, debiéndose multiplicar el límite señalado de 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

(iv) Tipo de gravamen aplicable a la base del pago fraccionado.

Existen dos tipos de gravamen aplicables a la base del pago fraccionado en función del INCN del ejercicio anterior:

- Para aquellas entidades con INCN inferior a 10 MM euros, el tipo de gravamen será con **carácter general** el resultado multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen, redondeado por defecto, es decir, un **17%** [9], y

- Para aquellas entidades con INCN igual o superior a 10 MM euros, el tipo de gravamen será generalmente un **24 %**.

(v) Pago fraccionado mínimo.

Y otro año más, con carácter exclusivo para los contribuyentes del impuesto cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea al menos **10 millones de euros,** habrá que calcular el método del ***pago fraccionado mínimo***, en virtud del cual **la cantidad a ingresar correspondiente al pago fraccionado de cada período no puede ser inferior, en ningún caso, al 23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias[10].**

Los contribuyentes del IS afectados por el ***pago fraccionado mínimo*** cuantificarán sus pagos a cuenta como hasta ahora, en función de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses del ejercicio, y para ello aplicarán las reglas contenidas en la Ley y el Reglamento del IS, de las cuales hemos destacado las que entendemos más relevantes. Pero deberán observar el porcentaje mínimo que en todo caso habrán de ingresar, y que opera sobre una magnitud contable, -no fiscal-, como es la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses del año natural (o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio

[9] Las empresas de nueva creación que realicen actividades económicas y tengan derecho a aplicar el tipo reducido del IS al 15% deberán cuantificar el pago fraccionado al tipo del **10%** (15% x 5/7 = 10%).

[10] En el caso de contribuyentes a los que aplique el tipo de gravamen previsto en el apartado 6 del artículo 29 de la Ley del Impuesto (es decir, las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos), el porcentaje mínimo será **el 25 por ciento.**

del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado).

El importe mínimo del pago fraccionado se aplicará, como decimos, sobre el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, y su importe solo se minorará en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo.

Por tanto, al calcular el ***pago fraccionado mínimo***, la entidad no tomará en cuenta créditos fiscales, tales como bases imponibles negativas pendientes de compensación, bonificaciones, deducciones, retenciones o ingresos a cuentas soportados en el período al que afecta el pago a cuenta.

(vi) Cuadro resumen.

Por su importancia, reproducimos a continuación un cuadro resumen que permite visualizar de forma clara y esquemática la situación actual en el procedimiento de cálculo de los pagos fraccionados en 2019.

Tipo de Entidad	Modalidad de pago fraccionado	Cuantía del pago fraccionado	Pago fraccionado mínimo
INCN ≤ 6 MM €	Aplica como regla general la modalidad de cuota	**18%** sobre cuota íntegra - deducciones - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta (casilla 599)	*No aplica*
	Si optó por la modalidad de base imponible	Base imponible * **17%** - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores	*No aplica*
INCN > 6 MM € e < 10 MM €	Obligada a utilizar la modalidad de base imponible	Base imponible * **17%** - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores	*No aplica*
INCN ≥ 10 MM €	Obligada a utilizar la modalidad de base imponible	Base imponible * **24%** - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores	**23%** del resultado (+) de la cta de PyG

2.3. Ejercicio de la «opción». Modelos.

La opción por el sistema de pago fraccionado previsto en el artículo 40,3 LIS (que sólo podrán ejercitar las entidades que **no** sean GE, pues éstas ya vienen obligadas a realizar su cálculo conforme a este sistema -como hemos indicado-), deberá efectuarse durante **el mes de febrero del año en curso** –para aquellas entidades cuyo ejercicio sea coincidente con el ejercicio natural-, a través de la correspondiente declaración censal (modelo 036), quedando obligadas a aplicar dicha modalidad de pago fraccionado en lo sucesivo en tanto no renuncien a su aplicación.

Si el ejercicio de la entidad no fuera coincidente con el año natural, la opción deberá ejercitarse en el plazo de **dos meses desde el inicio del período impositivo**, o de ser este plazo inferior, entre la fecha de inicio del período impositivo y la fecha de finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente a dicho ejercicio.

2.4. Recomendación general.

Con carácter general, la modalidad de pago fraccionado prevista en el artículo 40,3 del LIS es aconsejable para las entidades que no sean GE en los siguientes supuestos:

- En aquellas entidades que prevean una disminución del resultado en el ejercicio 2019 -respecto al que hubieren obtenido en los ejercicios 2018 y/o 2017, respectivamente-, o éste presentara gran incertidumbre en el ejercicio 2019[11].

- Cuando el volumen principal de operaciones se produzca en la parte final del ejercicio, y en concreto en el mes de diciembre (véase por ejemplo: actividades agrícolas, actividades de temporada, etc.).

[11] Las entidades que prevean una reducción de su cifra de resultados en el ejercicio 2019 respecto a ejercicios precedentes deberían acogerse a la modalidad de pago fraccionado a calcular en función de la base imponible del período (art.40,3 LIS -modalidad 2ª-), en caso de no venir ya obligados a su aplicación por tener un importe neto de la cifra de negocios superior a 6 millones respecto el ejercicio anterior.

Por el contrario, la modalidad prevista en el artículo 40.3 es desaconsejable para empresas de nueva constitución, durante el primer ejercicio de actividad, pues podrían verse obligadas a ingresar pagos fraccionados cuando de no haber optado por el método del artículo 40.3 LIS no habrían tenido que efectuar ingreso alguno, o para aquellas empresas que no estando obligadas a aplicar el régimen tuvieran rentas de fuente extranjera que dieran lugar a deducciones en la cuota por doble imposición, las cuales, recordemos, no son deducibles en la cuantificación del pago fraccionado.

II). Formularios y Medios para efectuar la presentación de los pagos fraccionados en el IS.

Los modelos habilitados para la presentación de los Pagos Fraccionados a Cuenta del IS son los siguientes:

- **«Modelo 202»:** Aplicable **con carácter general** a todas las empresas[12], ya estén obligadas a efectuar el pago fraccionado conforme a la «modalidad 1ª» o conforme a la «modalidad 2ª».

  En los supuestos en los que no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado, **no será obligatoria su presentación, salvo** aquellas empresas que tenga la consideración de «**GE», las cuales deberán efectuar obligatoriamente su presentación, aunque no deban efectuar ingreso alguno**.

  La presentación de este impreso deberá efectuarse **con carácter obligatorio por vía telemática**, pudiendo procederse a la domiciliación de la deuda tributaria[13].

[12] Salvo que tributen en régimen de consolidación fiscal.

[13] La domiciliación es aplicable cuando el pago fraccionado se presente hasta el día 15 de los meses de abril, octubre y diciembre, respecto de los pagos fraccionados 1P, 2P y 3P, respectivamente.

- **«Modelo 222»:** Pago fraccionado para los **grupos fiscales**, que deberá presentar la **sociedad dominante** por vía telemática y en todo caso (aunque no suponga cuta a ingresar), pudiendo, igualmente, procederse a la domiciliación de la deuda tributaria[14].

Madrid, a 12 de febrero de 2019.

[14] Recordamos que los grupos consolidados deberán comunicar obligatoriamente en el primer pago fraccionado del ejercicio las salidas e incorporaciones al grupo fiscal.

C/ Velázquez, 78 - 1º
28001 - Madrid
T +34 911 433 038
F +34 917 915 674
info@lifeabogados.com

lifeabogados.com

A CORUÑA
MADRID
LIMA