

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



**CLAVES PARA LA ADECUADA  
ELECCIÓN DEL PAGO FRACCIONADO  
A CUENTA DEL IMPUESTO DE  
SOCIEDADES PARA EL AÑO 2021**

## ¿Tienes dudas sobre cuál es el sistema de pago fraccionado más adecuado para tu empresa?

**¡FEBRERO!** es el mes<sup>1</sup> en el que las sociedades cuyo ejercicio coincida con el **año natural** deben elegir el método del pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades (IS) para todo el ejercicio 2021<sup>2</sup>. Esta opción debe ejercerse a través de la correspondiente declaración censal (**modelo 036**), por lo que aprovechamos para recordar la importancia de hacer una adecuada elección del método de pago fraccionado a cuenta del IS, lo cual afectará ¡y mucho ¡! a la tesorería de la entidad.

Como es conocido, el sistema fiscal español tiene unos impuestos directos (IRPF e IS) que se liquidan con carácter anual, con determinadas obligaciones a cuenta: retenciones, ingresos a cuenta y **pagos fraccionados**, a los que ahora nos referimos)

Los contribuyentes del IS (sociedades y otras entidades) están sometidos a la obligación de realizar **pagos fraccionados** a cuenta del IS en **tres momentos del año** (en los 20 primeros días de los meses de **abril, octubre y diciembre**), existiendo dos métodos para calcular la deuda a pagar: (i) el primer método, en función de la base imponible del ejercicio transcurrido a la fecha de inicio del pago fraccionado [método que es obligatorio para contribuyentes **cuyo Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) sea**

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Siempre y cuando el período impositivo de la compañía coincida con el año natural, que es la situación más generalizada.

superior a 6 millones de euros en el año anterior, y que es opcional para el resto de contribuyentes], y (ii) el segundo método-aplicable para el resto de contribuyentes-, que se calcula en función de la líquida de la última declaración presentada a la fecha del pago fraccionado. Este último método, de no haberse planificado adecuadamente, puede dar lugar a tener que realizar pagos fraccionados aun cuando el resultado del ejercicio es negativo o incluso catastrófico, como puede suceder en tiempos de crisis.

### ¿Quiénes pueden optar o elegir entre los dos métodos del pago fraccionado?

En realidad, la opción por cualquiera de los dos métodos de pago fraccionado sólo pueden ejercitarla aquellas entidades cuyo INCN en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio al que corresponda el pago fraccionado hubiera sido inferior a 6 millones de euros, mientras que las que superan esta cifra están obligadas a realizar el pago fraccionado en función de la base imponible.

Para poder tomar la decisión de qué método es más aconsejable en cada caso es recomendable contar como mínimo con la información contable y fiscal relativa al cierre del ejercicio anterior (2020), así como con una estimación de la evolución de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias prevista para el ejercicio 2021, siendo igualmente importante la identificación de aquellas operaciones que, de forma excepcional, pudieran implicar un ingreso o una pérdida extraordinaria en cualquiera de dichos ejercicios.

## BREVE ANÁLISIS DE LAS DOS (2) MODALIDADES DE PAGO FRACCIONADO A CUENTA DEL I.S. PARA EL AÑO 2021.

Como se ha apuntado, el IS se liquida con carácter anual, si bien con carácter periódico existen 3 momentos en el año en los que deben realizarse pagos a cuenta de dicho impuesto, en concreto, en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.

Las **dos modalidades** mediante las que se realiza el pago fraccionado son:

### 1). «MODALIDAD 1ª» O SISTEMA «ESTÁNDAR» A REALIZAR EN FUNCIÓN DE LA CUOTA DE LA ÚLTIMA DECLARACIÓN PRESENTADA (ART. 40.2 LIS).

Esta modalidad se aplica por defecto para las entidades con INCN inferior a 6 millones de euros en el año anterior, siempre y cuando no se hubiera optado por la modalidad de pago fraccionado contenida en el artículo 40.3 de la LIS a la que a continuación nos referiremos.

La cuota a pagar se calcula aplicando un porcentaje fijo **del 18%** sobre el importe de **«casilla 599»** de la **última declaración del IS** presentada<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> 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”.

¡¡RECORDAMOS que, en el año 2020, con el fin de paliar los efectos derivados del COVID-19, el Real Decreto-ley 15/2020 permitió que los contribuyentes que calculaban los pagos fraccionados a cuenta del IS en la modalidad del artículo 40.2 de la LIS (conforme a la cuota de la última declaración presentada), se acogieran, de forma excepcional, y para los pagos fraccionados de los períodos 2P y 3P de 2020 (a realizar en octubre y diciembre de 2020) a la aplicación de la **modalidad de pago fraccionado prevista en el artículo 40.3 LIS (“modalidad de base”)**, volviendo a la modalidad “estándar” (en función de la última cuota del IS) en el 1P/2021, salvo que opten voluntariamente por la modalidad “de base” en el mes de febrero para el año 2021, tal como se indica en el apartado 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<sup>4</sup>, y en sus modelos correspondientes.

---

<sup>4</sup> 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», QUE SE DETERMINA EN FUNCIÓN DE LA «BASE IMPONIBLE DEL PERÍODO» (ART. 40.3 LIS).

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. *¿A QUIÉNES AFECTA ESTE MÉTODO DE PAGO FRACCIONADO?*

La modalidad de pago fraccionado contenida en el artículo 40,3 LIS se aplica a:

- (a) Con carácter Obligatorio, a las entidades **INCN** durante los 12 meses anteriores al inicio del período al que correspondan los pagos fraccionados hubiera superado los 6 millones de euros<sup>5, 6, 7</sup> y,

---

<sup>5</sup> Es probable que la gran mayoría de las entidades que estén obligadas a realizar el pago fraccionado por el sistema previsto en el artículo 40.3 LIS (al tener un INCN superior a **6 millones de euros** durante los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo) tengan, a su vez, 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). De haber superado esta cifra, a efectos de IVA, deberá comunicarse a la AEAT su carácter de GE hasta el día 20 de febrero del año en curso (modelo 036). La entidad quedará adscrita en adelante a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, quedando obligada a presentar sus declaraciones tributarias de IVA y de retenciones a cuenta del IRPF/IRNR/IS con carácter mensual.

<sup>6</sup> Las entidades cuyo período impositivo **no** sea coincidente con el año natural -a efectos de determinar el INCN-, deberán tener en cuenta el correspondiente a los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo en el año 2021. No obstante, para determinar la obligatoriedad de presentar declaraciones con carácter mensual en el año 2021, se tendrá en cuenta el volumen de operaciones -a efectos del IVA- realizadas en el año natural anterior (2020).

<sup>7</sup> Los **grupos fiscales** acogidos al régimen de **consolidación fiscal** computarán de forma conjunta (sociedad dominante y sus dependientes) su INCN 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 **teniendo un INCN inferior** al indicado en el punto anterior hubieran **«optado»** expresamente por su aplicación a través de la correspondiente declaración censal (modelo 036).

## ***2.2. ¿CÓMO SE CALCULA EL PAGO FRACCIONADO EN LA MODALIDAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 40.3 LIS?***

El esquema para cuantificar la base imponible del pago fraccionado en esta modalidad es el siguiente:

- (i) En primer lugar, se determinará el **resultado contable** correspondiente al periodo del pago fraccionado a autoliquidar, de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y legislación de desarrollo.
- (ii) En segundo lugar, se efectuarán los correspondientes **ajustes extracontables de carácter fiscal** previstos en la LIS.

[Como novedad estrella a destacar de cara al año 2021, tal y como ya os anunciamos en nuestra [Circular PGE 2021](#), debemos recordamos que aquellos **dividendos y rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones sociales** en las que se venía gozando de una exención plena en el IS, se reduce ahora al 95%, lo que supondrá someter a tributación el 5% de dichas rentas positivas]

- (iii) Y, por último, se llevará a cabo la compensación de **Bases Imponibles Negativas (BIN)** de ejercicios anteriores que proceda.
- (iv) A la base imponible resultante se le aplicará el **tipo de gravamen**, que variará en función del INCN de la entidad en el ejercicio anterior. Así,

- ⇒ Las entidades con INCN inferior a 10 MM euros, aplicarán, con **carácter general** un tipo de gravamen el resultado multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen, redondeado por defecto, es decir, **un 17%**<sup>8</sup>, y
- ⇒ En cambio, las entidades con INCN igual o superior a 10 MM euros, calcularán el pago fraccionado aplicando un tipo de gravamen **del 24 %**.

### Pago fraccionado mínimo.

Los contribuyentes cuyo INCN en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea al menos **10 millones de euros**, quienes lógicamente calculan éste a través del método previsto en el art.40.3 LIS, deberán realizar un **Pago Fraccionado Mínimo**, de modo que la cantidad a ingresar correspondiente al pago fraccionado de cada período **no pueda ser inferior, en ningún caso, al 23% del resultado positivo (+) de la cuenta de Pérdidas y Ganancias**<sup>9</sup>, minorado el importe resultante en la suma de los pagos fraccionados realizados con anterioridad en el período impositivo.

---

<sup>8</sup> 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%** ( $15\% \times 5/7 = 10\%$ ).

<sup>9</sup> 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**.



## CUADRO RESUMEN DEL PAGO.

Tipo de Entidad	Modalidad de pago fraccionado	Cuantía del pago fraccionado	Pago fraccionado mínimo
INCN $\leq$ 6 MM	Aplica como regla general la modalidad de cuota [art. 40.2 LIS]	<u>18%</u> sobre cuota íntegra (-) deducciones (-) bonificaciones (-) retenciones e ingresos a cuenta [casilla 599]	<i>No aplica</i>
	Si optó por la modalidad de base imponible [art. 40,3 LIS]	Base imponible (x) <u>17%</u> (-) bonificaciones (-) retenciones e ingresos a cuenta (-) pagos fraccionados anteriores	<i>No aplica</i>
INCN $\rightarrow$ 6 MM € e $\leftarrow$ 10 MM €	Obligada a utilizar la modalidad de base imponible [art. 40.3 LIS]	Base imponible (x) <u>17%</u> (-) bonificaciones (-) retenciones e ingresos a cuenta (-) pagos fraccionados anteriores	<i>No aplica</i>
INCN $\geq$ 10 MM €	Obligada a utilizar la modalidad de base imponible [art. 40.3 LIS]	Base imponible (x) <u>24%</u> (-) bonificaciones (-) retenciones e ingresos a cuenta (-) pagos fraccionados anteriores	<u>23%</u> del resultado positivo de la cta de PyG (-) pagos fraccionados anteriores

## RECOMENDACIÓN GENERAL.

Con carácter general, recordamos que la modalidad de pago fraccionado prevista en el artículo 40,3 del LIS es **OBLIGATORIO** para las Grandes Empresas y **aconsejable** (para las entidades que no sean GE) en los siguientes casos:

- Cuando éstas prevean una disminución del resultado en el ejercicio a considerar respecto del que hubieren obtenido en los dos ejercicios anteriores, o existiera incertidumbre sobre el resultado del ejercicio.

- 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, actividades con ventas significativas en época navideña, etc.).

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 tener que 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 empresas que no estando obligadas a aplicar el régimen tuvieran rentas de fuente extranjera que generaran derecho a aplicar deducciones en la cuota por doble imposición, las cuales, recordemos, no son deducibles en la cuantificación del pago fraccionado.

Madrid, a 5 de febrero de 2021.

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

[lifeabogados.com](http://lifeabogados.com)