

COMPROMISO
nuevas economías
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 2025**

¿Sabes cuál es el sistema de pago fraccionado a aplicar y el más adecuado (en su caso) para tu empresa?

¡FEBRERO!, es el mes¹ en el que aquellas sociedades cuyo ejercicio fiscal sea coincidente con el año natural y su **cifra de negocios en los 12 meses anteriores sea igual o inferior a 6 millones de euros** pueden elegir el método del **pago fraccionado** a cuenta del Impuesto sobre Sociedades (IS) que deberán aplicar durante todo el **ejercicio 2025**². Esta elección deberá ejercitarse a través de la correspondiente declaración censal (**modelo 036**).

La adecuada elección del método de pago fraccionado a cuenta del IS-2025 afectará sin duda a la tesorería de las pymes, evitando la anticipación de impuestos y permitiendo, en algunos casos, el diferimiento en el pago del IS.

De forma telegráfica, anticipamos que existen 2 métodos de cálculo del pago fraccionado:

Primer Método (método de cuota). – El pago fraccionado se determina en función de la cuota líquida de la última declaración del IS presentada a la fecha de cada pago fraccionado. Este método, de no planificarse adecuadamente, puede dar lugar a realizar pagos fraccionados innecesarios, es decir, puede dar lugar a la anticipación de impuestos.

Segundo Método (método de base). – El pago fraccionado se determina sobre la base imponible del ejercicio en curso a la fecha de inicio de cada pago fraccionado.

¹ Si la entidad tuviera un ejercicio no 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 a dos meses, 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 Siempre y cuando el período impositivo de la compañía coincida con el año natural, que es la situación más generalizada.

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

Únicamente pueden optar entre cualquiera de los dos métodos las entidades cuyo INCN³ hubiera sido igual o inferior a 6 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio al que corresponda el pago fraccionado.

Por el contrario, las entidades que hubieran superado esta cifra están obligadas a realizar el pago fraccionado en función de la base imponible (Segundo Método -método de base-).

Para tomar la decisión de qué método de pago fraccionado es más aconsejable, es recomendable tener en cuenta lo siguiente:

- (i) el importe de la «casilla 599» del IS del ejercicio 2023,
- (ii) la información contable y fiscal relativa al cierre del ejercicio anterior (2024),
- (iii) la estimación del resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio en curso (2025, en este caso) y,
- (iv) la identificación de aquellas operaciones que, de forma excepcional, pudieran implicar un ingreso o una pérdida extraordinarios en cualquiera de dichos ejercicios.

³ Importe Neto de la Cifra de Negocios.

BREVE ANÁLISIS DE LAS DOS (2) MODALIDADES DE PAGO FRACCIONADO A CUENTA DEL IS PARA EL AÑO 2025.

Aunque el impuesto se liquida con carácter anual (normalmente entre los días 1 y 25 de julio, respecto del IS devengado en el ejercicio anterior), a lo largo del ejercicio las compañías están obligadas a realizar 3 pagos fraccionados, en concretos, en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre de cada año. Estos pagos fraccionados se deducen en la declaración anual del IS.

Las **dos modalidades** de pago fraccionado son:

1). «MODALIDAD 1ª» O SISTEMA «ESTÁNDAR», QUE SE CALCULA EN FUNCIÓN DE LA CUOTA DE LA ÚLTIMA DECLARACIÓN PRESENTADA (ART. 40.2 LIS).

Esta modalidad se aplica por defecto a las entidades con INCN ≤ a 6 millones de euros en el año anterior, siempre y cuando no se hubiera optado por la modalidad 2ª de pago fraccionado (es decir, la contenida en el artículo 40.3 de la LIS a la que a continuación nos referiremos).

La cuota del pago fraccionado a pagar se calcula aplicando un porcentaje fijo **del 18%** sobre el importe de **«casilla 599»** de la **última declaración del IS** presentada⁴.

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

⁴ Si el primer día del mes en que deba realizarse el pago fraccionado (abril, octubre o diciembre) 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 hubieran presentado todas las sociedades integrantes del grupo fiscal, salvo opción por la “modalidad 2ª”.

efectuar el ingreso en cada una de ellas en la proporción que corresponda a su volumen de operaciones en el ejercicio anterior⁵, y en sus modelos correspondientes.

Como regla nemotécnica, el pago fraccionado del mes de abril/2025 se cuantificaría conforme a la cuota (casilla 599) de la declaración del IS-2023, y los pagos fraccionados de octubre y diciembre/2025, conforme a la cuota declarada en el IS-2024 presentada.

2). «MODALIDAD 2ª», QUE SE DETERMINA EN FUNCIÓN DE LA «BASE IMPONIBLE DEL PERÍODO» (ART. 40.3 LIS).

El pago fraccionado en esta modalidad 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 cuyo INCN durante los 12 meses anteriores al inicio del período al que correspondan los pagos fraccionados **hubiera superado los 6 millones de euros** ^{6, 7, 8} y,

⁵ 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 porcentuales respecto al volumen anterior a efectos del IS.

- (b) Con carácter «Opcional», a aquellas entidades que teniendo un INCN igual o inferior a los 6 millones de euros, 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 pago fraccionado se cuantifica del siguiente modo:

- (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.

⁶ 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 lo sucesivo a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, y obligada a presentar sus declaraciones tributarias de IVA y de retenciones a cuenta del IRPF/IRNR/IS con carácter mensual. Asimismo, está obligada a comunicar sus libros registro de facturas, recibidas y emitidas, a través del Sistema Inmediato de Información (SII) de la AEAT.

⁷ 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 2025. No obstante, para determinar la obligatoriedad de presentar declaraciones con carácter mensual en el año 2025, se tendrá en cuenta el volumen de operaciones -a efectos del IVA- realizadas en el año natural anterior (2024).

⁸ 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).

- (ii) En segundo lugar, se efectuarán los correspondientes **ajustes extracontables de carácter fiscal** previstos en la LIS⁹.
- (iii) En tercer lugar, se llevará a cabo la compensación de **Bases Imponibles Negativas** (BIN) de ejercicios anteriores que proceda (ver limitaciones aplicables)¹⁰.
- (iv) En cuarto y último lugar, a la base imponible resultante se le aplicará el **tipo de gravamen específico para el pago fraccionado**, el cual dependerá del INCN de la entidad en el ejercicio anterior. Así:
 - ⇒ **Entidades de nueva creación**, que realizan actividades económicas y tengan derecho a aplicar el tipo reducido del IS (15%), aplicarán el tipo del **10%** ($15\% \times 5/7 = 10\%$, redondeado por defecto).
 - ⇒ **Micropymes** (entidades con INCN inferior a 1 millón de euros), aplicarán, un tipo de gravamen del **15%** ($21\% \text{ o } 22\% \times 5/7 = 10\%$, redondeado por defecto¹¹).

⁹ Los **grupos** de sociedades que tributen en régimen de consolidación fiscal deberán aplicar, de forma proporcional, **la limitación al 50% de las bases imponibles negativas** individuales de las sociedades en la determinación de la base imponible del grupo fiscal (ajuste positivo). En contrapartida, podrán aplicar, también de forma proporcional, la reversión de la décima parte del ajuste realizado en el año 2023 por este mismo concepto (limitación del 50% de la base imponible negativa individual generada por las sociedades del grupo en el año 2023).

¹⁰ Recordamos las **limitaciones a la compensación de BINS** vigentes:

Limitación a la compensación de BINS	
INCN ejerc.anterior	Ejercicio 2025
Inferior a 20M€	70%
Entre 20 y 60 M€	50%
> 60M€	25%

En todo caso, se podrá compensar sin limitación alguna, hasta 1 millón de euros de base imponible positiva.

- ⇒ **Pymes** (entidades con INCN inferior a 10 millones de euros, aplicarán, con **carácter general** un tipo de gravamen del **17%** (resultado multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen, redondeado por defecto) y,
 - ⇒ **Resto de empresas de mayor tamaño** (entidades con INCN igual o superior a 10 millones de euros), calcularán el pago fraccionado aplicando un tipo de gravamen del **24%**.
- (v) **Pago Fraccionado Mínimo**. Los contribuyentes cuyo INCN sea al menos de **10 millones de euros** en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, estarán obligados a realizar un **Pago Fraccionado Mínimo**, que **nunca podrá ser inferior al 23% del resultado positivo (+) de la cuenta de Pérdidas y Ganancias¹²**, minorado en el importe resultante en la suma de los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo.

¹¹ En el ejercicio 2025 las empresas cuyo INCN sea **< a 1 millón** de euros en el periodo impositivo inmediato anterior, calculado de conformidad con el artículo 101 apartado 2 y 3 de la Ley del IS (entidades de reducida dimensión), aplicarán el tipo de gravamen en el IS del **21% o del 22%** en función del importe de la base imponible positiva que declaren (para una BI de 0€ a 50.000€ aplicarán el 21% y el 22% a partir de 50.000€).

¹² 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, que tributan a un tipo del 30% en el IS), el porcentaje del pago fraccionado mínimo será **el 25%**.

CUADRO RESUMEN DEL PAGO FRACCIONADO A CUENTA DEL I.S.:

Tipo de Entidad	Modalidad de pago fraccionado	Cuantía del pago fraccionado	Pago fraccionado mínimo
Entidades de nueva creación (en 1er. período en que la BI sea (+) y en el siguiente)	Si INCN periodo anterior $\leq$ 6M€ y optó por la modalidad de base imponible [art. 40.3 LIS]	Base imponible (x) 10% - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores.	No aplica
	Si INCN periodo anterior $\leq$ 6M€, y aplica como regla general la modalidad de cuota [art. 40.2 LIS]	18% sobre cuota íntegra del último IS - deducciones - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta (casilla 599)	No aplica
	Si INCN periodo anterior $>$ 6M€ e $<$ 10M€, obligada a utilizar la modalidad de base imponible [art. 40.3 LIS]	Base imponible (x) 10% - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores.	No aplica
	Si INCN periodo anterior $>$ 10M€, obligada a utilizar la modalidad de base imponible [art. 40.3 LIS]		23% del resultado (+) de la cta de PyG [menos los pagos fraccionados del período]
Micropymes (INCN período anterior $<$ 1M€)	Si optó por la modalidad de base imponible [art. 40.3 LIS]	Base imponible (x) 15% - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores.	No aplica
Pymes (INCN período anterior $>$ 1M€ e $\leq$ 6M€)	Aplica como regla general la modalidad de cuota [art. 40.2 LIS]	18% sobre cuota íntegra del último IS - deducciones - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta (casilla 599)	No aplica
	Si optó por la modalidad de base imponible [art. 40.3 LIS]	Base imponible (x) 17% - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores.	No aplica
Pymes (INCN período anterior $>$ 6M€ e $<$ 10M€)	Obligada a utilizar la modalidad de base imponible [art. 40.3 LIS]	Base imponible (x) 17% - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores.	No aplica
Entidades de mayor tamaño (INCN período anterior $\geq$ 10M€)	Obligada a utilizar la modalidad de base imponible [art. 40.3 LIS]	Base imponible (x) 24% - bonificaciones - retenciones e ingresos a cuenta - pagos fraccionados anteriores.	23% del resultado (+) de la cta de PyG [menos los pagos fraccionados del período]

RECOMENDACIÓN GENERAL.

En conclusión, la modalidad de pago fraccionado prevista en el artículo 40.3 del LIS resulta **OBLIGATORIA** para las Grandes Empresas y es **aconsejable** para las entidades que no sean GE únicamente 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 del LIS **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 (al no existir cuota del ejercicio anterior) o,
- ❖ Para empresas que tuvieran **rentas de fuente extranjera que tuvieran derecho a aplicar deducciones en la cuota por doble imposición**, las cuales, no son deducibles en la cuantificación del pago fraccionado.

Madrid, a 5 de febrero de 2025.

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

lifeabogados.com