

PAGOS FRACCIONADOS

Introducción.

La finalidad de los pagos fraccionados y de las retenciones e ingreso a cuenta es anticipar la cuota líquida del IS que será definitivamente satisfecho por el contribuyente. Conforme al artículo 41 de la LIS, estos pagos a cuenta minoran la cuota líquida declarada en el modelo 200 obteniendo con ello la cuota diferencial, importe este último que podrá ser positivo (a pagar) o negativo (a devolver).

Plazos de declaración.

En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

Se prevé la realización de tres pagos fraccionados al año, en todos los casos.

- Cada uno de los tres pagos fraccionados a realizar deberá efectuarse durante los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.

Modalidades de pagos fraccionados.

El art. 40 de la LIS contempla dos modalidades:

- Un régimen general (en cuota) previsto en el art. 40.2 LIS que toma como base la cuota ingresada del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día 1 de los meses de abril, octubre y diciembre.
- Un régimen opcional (en base) previsto en el art. 40.3 LIS, que opera sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses del año natural si el período impositivo coincide con el año natural.

MODALIDAD GENERAL (EN CUOTA)

¿Qué sujetos pasivos deben efectuar los pagos fraccionados a través de la modalidad general?

Conforme al art. 40 de la LIS, los contribuyentes del IS que tengan un INCN del ejercicio anterior inferior a 6 millones de euros deben presentar pagos fraccionados en su modalidad general en cuota.

No obstante, el legislador dispone que pueden optar si así lo desean por la modalidad en base (acogerse de manera voluntaria).

¿Cuál es la base para el cálculo de esta modalidad de pago fraccionado?

La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.

Esquema de cálculo

1º) Partiremos de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día de cada uno de los tres pagos fraccionados que hay que declarar.

2º) Le minoramos las deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta declarados en el último modelo 200 presentado (o que tenía la obligación de haber presentado), es decir, todo lo que minorará la cuota del Impuesto sobre Sociedades menos los pagos fraccionados.

Cuota íntegra

- Deducciones y bonificaciones
- Retenciones e ingresos a cuenta

¿Cuál es el porcentaje del pago fraccionado?

"La cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 18 por ciento."

Por tanto, en la modalidad en cuota el porcentaje de pago fraccionado será el 18%, independientemente de la entidad y su tipo impositivo.

Ejemplo 1

Calcule los pagos fraccionados de la entidad CARMEN SL del año 2022, sabiendo que su periodo impositivo coincide con el año natural, está acogida a la modalidad en cuota de pagos fraccionados y ha declarado los siguientes datos en los modelos 200 del IS 2020 y 2021:

	IS 2020	IS 2021
CUOTA ÍNTEGRA	50.000	25.000
DEDUCCIÓN DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	3.500	5.000
DEDUCCIONES I+D	1.500	1.500
CUOTA LÍQUIDA	45.000	18.500
RETENCIONES	10.000	5.000
PAGOS FRACCIONADOS	25.000	25.000
CUOTA DIFERENCIAL	10.000	-11.500

PRIMERO.

Identificamos los pagos fraccionados que tiene que presentar la entidad CARMEN en 2022:

- Primer pago fraccionado en abril, que tiene que presentar entre el 1 y el 20 de abril.
- Segundo pago fraccionado en octubre, que tiene que presentar entre el 1 y el 20 de octubre.
- Tercer pago fraccionado en diciembre, que tiene que presentar entre el 1 y el 20 de diciembre.

SEGUNDO.

Determinamos la base de cada uno de los pagos fraccionados

Al estar acogida a la modalidad de cuota el cálculo es muy sencillo. Únicamente debemos coger la cuota íntegra declarada en el último modelo 200 cuyo periodo voluntario para presentar estuviese vencido al inicio del periodo voluntario para presentar los pagos fraccionados.

Primer pago fraccionado.

Al iniciarse el periodo voluntario para presentar la declaración el 1 de abril de 2022, el último modelo 200 que tendría que estar presentado es el modelo 200 correspondiente al IS 20, ya que su periodo voluntario para presentar la declaración finalizó el 25 de julio de 2021.

Por tanto, parto de la cuota íntegra declarada en el IS20 y le minoro todos los importes que reducen la cuota íntegra hasta llegar a la cuota diferencial sin incluir los pagos fraccionados. El importe que obtengamos tendría que coincidir con la magnitud declarada por el obligado en la casilla 00599 del modelo 200 del IS 20. Los cálculos serían los siguientes:

Base primer pago fraccionado: $50.000 - 3.500 - 1.500 - 10.000 = 35.000$

Segundo pago fraccionado.

Al iniciarse el periodo voluntario para presentar la declaración el 1 de octubre de 2022, el último modelo 200 que tendría que estar presentado es el modelo 200 correspondiente al IS 21, ya que su periodo voluntario para presentar la declaración finalizó el 25 de julio de 2022.

Por tanto, parto de la cuota íntegra declarada en el IS20 y le minoro todos los importes que reducen la cuota íntegra hasta llegar a la cuota diferencial sin incluir los pagos fraccionados. El importe que obtengamos tendría que coincidir con la magnitud declarada por el obligado en la casilla 00599 del modelo 200 del IS 20. Los cálculos serían los siguientes:

Base segundo pago fraccionado: $25.000 - 5.000 - 1.500 - 5.000 = 13.500$

Tercer pago fraccionado.

Al iniciarse el periodo voluntario para presentar la declaración el 1 de diciembre de 2022, el último modelo 200 que tendría que estar presentado es el modelo 200 correspondiente al IS 21, ya que su periodo voluntario para presentar la declaración finalizó el 25 de julio de 2022.

Por tanto, la base del tercer pago fraccionado coincide con la que hemos calculado para el segundo pago fraccionado ya que la fórmula aplicable es la misma. En ese caso la base ascendería a 13.500 euros.

TERCERO.

Por último, obtenemos la cuota del pago fraccionado.

Tal como hemos visto, el porcentaje de pagos fraccionados es del 18%, por tanto, la cuota ascenderá a:

- Primer pago fraccionado: $35.000 * 18\% = 6.300$ euros.
- Segundo y tercer pago fraccionado: $13.500 * 18\% = 2.430$ euros.

MODALIDAD EN BASE.

¿Qué sujetos pasivos deben efectuar los pagos fraccionados a través de la modalidad general?

Se aplica indistintamente a:

- Entidades cuyo INCN del ejercicio anterior fuese inferior a 6.000.000 euros y que hayan optado por esta modalidad a través de la correspondiente declaración censal.

- **Obligatoriamente** a las entidades que en el ejercicio anterior tuvieran un INCN superior a 6.000.000 euros.

¿Cuál es la base para el cálculo de esta modalidad de pago fraccionado?

Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del contribuyente, sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley.

Esta modalidad tiene una ventaja y es que su importe se calcula sobre la base imponible del periodo impositivo al que corresponden los pagos fraccionados, no obstante, adolece de la complejidad de la necesidad de calcular tres bases imponibles parciales.

Ello implica que el contribuyente parte del resultado contable obtenido desde el inicio del periodo impositivo hasta el día anterior al inicio del plazo para presentar el pago fraccionado correspondiente. A dicho resultado contable, le practica los correspondientes ajustes fiscales del periodo en curso, las BINS y, en caso de ser ERD, también la RN.

¿Cuál es el porcentaje del pago fraccionado?

Para determinar el porcentaje de pago fraccionado, el art. 40.3 de la LIS dispone:

La cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

Por tanto, si hacemos la ecuación, $5/7 * 25\%$ obtenemos que el porcentaje es el 17%, porcentaje aplicable a la mayor parte de los contribuyentes al someterse la inmensa mayoría a un tipo del 25%.

Una vez obtenido y aplicado el porcentaje a la base del pago fraccionado, el legislador dispone en el art. 40.3 de la LIS que se pueden minorar las bonificaciones, así como los pagos a cuenta a que haya sido sometido el contribuyente en el periodo a que haga referencia el pago fraccionado.

Caso especial entidades con INCN superior a 10.000.000 euros.

La regla especial es aplicable a aquellos contribuyentes cuyo INCN de los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea al menos de 10 millones de euros.

La DA 14 de la LIS fija un cálculo diferente para obtener el porcentaje del pago fraccionado, así como el pago mínimo de cuota del pago fraccionado.

En lo que concierne al cálculo del porcentaje, el legislador en la DA 14 de la LIS dispone:

"El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso."

Por tanto, si hacemos la ecuación, $19/20 * 25\%$ obtenemos que el porcentaje es el 24%, porcentaje aplicable a la mayor parte de los contribuyentes al someterse la inmensa mayoría a un tipo del 25%.

Se establece un mínimo que corresponde al 23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Resumen modalidad en base.

INCEN ejercicio anterior	Cálculo pago fraccionado
INCEN < 10.000.000	5/7 x tipo de gravamen por defecto (17% para tipo de gravamen general)
INCEN > 10.000.000	19/20 x tipo de gravamen por exceso (24% para tipo de gravamen general). Importe mínimo: 23% x resultado positivo cuenta pérdidas y ganancias