



TRABAJO DE FIN DE GRADO

Los Pagos Fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades



o

Autor/a

Aitana Calero García

Director/a

Alberto Javier Angulo

2024

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	2
2. LOS PAGOS FRACCIONADOS.....	2
3. LOS PAGOS FRACCIONADOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	3
3.1 Concepto de los Pagos Fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades.....	3
3.2 Finalidad de los pagos fraccionados.....	3
3.3 ¿Cuándo se presentan?.....	3
3.4 ¿Cómo se calculan?.....	4
3.5 ¿Cómo se presentan?.....	5
3.6 Obligados y No obligados.....	6
3.7 La autoliquidación del Impuesto.....	7
4. CONCLUSIONES.....	7
5. JURISPRUDENCIA.....	8
6. LEGISLACIÓN.....	9

1-INTRODUCCIÓN

Como estudiante del Grado de Recursos Humanos y Relaciones Laborales, en la Universidad de Zaragoza, he procedido a elaborar el presente TFG sobre Derecho Tributario, siendo mi tema a tratar los pagos fraccionados, en concreto, los que encontramos en el Impuesto sobre Sociedades.

La investigación que se lleva a cabo consta de una breve introducción de los pagos fraccionados de manera genérica, continuando con un análisis a fondo de éstos en el IS.

Para ello, detallaremos su concepto y finalidad. Posteriormente su plazo y los tipos que existen de éstos.

Tras ello, expondremos cómo se calculan los pagos fraccionados que se dan en el impuesto sobre sociedades y añadiremos ejemplos de ello. Por último, hablaremos de cómo se tienen en cuenta en el momento de la liquidación del impuesto.

Un pago fraccionado es un pago por adelantado realizado por el propio contribuyente a cuenta de su obligación tributaria principal.

2. LOS PAGOS FRACCIONADOS

Los pagos fraccionados se exigen tanto por la Ley del impuesto sobre sociedades para las empresas con forma de sociedad (encontramos su regulación en el artículo 40 LIS), como por la Ley del IRPF para los empresarios autónomos (encontramos su regulación en el artículo 99.1).

No obstante y dado el título de nuestro trabajo, nos centraremos en el desarrollo de los primeros.

La Ley General Tributaria desarrolla en su artículo 23 la obligación tributaria de realizar los pagos a cuenta.

Con base en este artículo, los pagos a cuenta pueden ser de tres tipos: el ingreso de las retenciones, el ingreso a cuenta y los pagos fraccionados. Además, detalla que la

obligación de realizar cualquiera de estos pagos es una obligación tributaria independiente de la obligación tributaria principal.

También explica que salvo que la ley específica de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe, el contribuyente puede deducir el importe de los pagos a cuenta soportados de la obligación tributaria principal.

3. LOS PAGOS FRACCIONADOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

3.1 Concepto de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre sociedades

Como es sabido, los pagos fraccionados son pagos a cuenta del impuesto definitivo, realizados a lo largo del periodo impositivo y antes de que se produzca el devengo del impuesto, cuya finalidad es anticipar recursos a la Hacienda Pública.

En definitiva, estamos hablando de pagos por adelantado del impuesto sobre Sociedades.

3.2 Finalidad de los pagos fraccionados

La finalidad del pago a cuenta no es más que adelantar parte del Impuesto de Sociedades que deberá pagar a Hacienda Pública cada empresa, dividiéndolo en tres pagos durante el ejercicio y que serán realizados a cuenta de la liquidación del ejercicio fiscal, de forma estimativa. Si la cuota calculada es superior a la que finalmente deberá abonar la empresa, será la Administración la que deberá devolver a la Sociedad el exceso en el plazo de 6 meses, y si es inferior, será la Sociedad la que deberá ingresarla diferencia ante la Hacienda Pública.

3.3 ¿Cuándo se presentan?

Lo primero que hay que decir es que se trata de tres pagos fraccionados, y no de cuatro pagos trimestrales como ocurre en el IRPF. En este sentido, tal y como establece el artículo 40 de la LIS, se harían 3 pagos:

Primer pago: entre el 1 y 20 de abril

Segundo pago: entre el 1 y 20 de octubre.

Tercer pago: entre el 1 y 20 de diciembre.

3.4 ¿Cómo se calculan?

Existen dos modalidades de cálculo del pago fraccionado; la general y la alternativa.

La modalidad general, más sencilla que la alternativa, se regula en el 40.2 LIS y puede ser aplicada por todos aquellos contribuyentes cuya cifra de negocio no haya superado los 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo. Estos contribuyentes también pueden optar por la modalidad alternativa.

Según la modalidad general, el pago fraccionado sería el 18% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades declarado en el periodo impositivo inmediatamente anterior menos las retenciones e ingresos a cuenta.

Pongamos un ejemplo:

En 2022, la Sociedad "X" tuvo una cuota líquida después de restar las retenciones e ingresos a cuenta de 200.000 euros. Y en 2023, dicha cuota fué de 120.000 euros.

Estamos en 2024 y vamos a empezar a hacer los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades de este ejercicio, cuya declaración presentaremos entre el 1 y 25 de junio de 2025.

Para calcular el primer pago partiremos de la cuota de último Impuesto sobre Sociedades que hayamos presentado a fecha de 1 de abril, es decir, la cuota del impuesto de sociedades del 2022 (ya que la declaración del 2023 no la haremos hasta el mes de junio de 2024).

Primer pago (entre el 1 y el 20 de abril de 2024) = $200.000 \times 18\% = 36.000$ euros.

Para calcular los dos siguientes pagos, es decir, los de octubre y diciembre, también partiremos de la cuota del último Impuesto sobre Sociedades que hayamos presentado, pero en estos casos será la cuota del impuesto de Sociedades de 2023 (pues ya habríamos presentado en junio del 2024 la declaración del impuesto de sociedades del 2023).

Segundo pago (entre el 1 y el 20 de octubre de 2024) = $120.000 \times 18\% = 21.600$ euros.

Tercer pago (entre el 1 y el 20 de diciembre de 2024) = $120.000 \times 18\% = 21.600$ euros.

La segunda modalidad del cálculo del pago fraccionado está regulada en el artículo 40.3 LIS. Es obligatoria para los contribuyentes que hayan superado los 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicia el periodo impositivo. Los contribuyentes que no hayan superado dicha cifra pueden optar a esta modalidad a través del modelo censal 036 presentado en el mes de febrero del año natural a partir del cual quieran acogerse a este sistema alternativo.

Este sistema alternativo de cálculo del pago fraccionado es más laborioso que el sistema general, porque es como si hiciéramos una pequeña declaración del Impuesto sobre Sociedades en cada uno de los tres pagos. Debemos partir de la renta real de ese ejercicio y no del resultado de ejercicios anteriores.

En concreto, para calcular los pagos fraccionados en esta modalidad alternativa se parte de la base imponible (renta) de la sociedad obtenida desde el inicio de ese año que vamos a declarar hasta el día de antes al pago fraccionado correspondiente, a la que restaremos las bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta, así como también los pagos fraccionados de ese ejercicio. Y sobre esa cantidad, aplicaremos un porcentaje

que equivaldrá a 5/7 del gravamen general del 25% redondeados por defecto, es decir, a un 17%.

Es preciso decir que en el caso de empresas cuyo volumen de operaciones hubiere sido superior a 10 millones de euros en los 12 meses anteriores, ese porcentaje equivaldría a 19/20 del 25% redondeado en exceso, es decir, a un 24%.

Ejemplo:

En el 2024 la Sociedad “Y”, sin retenciones ni ingresos a cuenta, tiene a 31 de marzo una renta de 200.000 euros, a 30 de septiembre una renta de 300.000 euros ya 30 de noviembre una renta de 400.000 euros.

El primer pago fraccionado lo haremos en los primeros 20 días del mes de abril, por lo que partiremos del resultado obtenido entre el 1 de enero y el 31 de marzo.

Pago fraccionado = 17% de 200.000 = 34.000 euros.

El segundo pago lo haremos en los primeros 20 días del mes de octubre, por lo que partiremos del resultado obtenido entre el 1 de enero y el 30 de septiembre. En este caso ya habremos realizado un pago fraccionado por lo que restaremos el importe de éste.

Pago fraccionado = (17% de 300.000 = 51.000) – 34.000 = 17.000 euros.

Y el tercer pago lo haremos en los primeros 20 días del mes de diciembre, por lo que partiremos del resultado obtenido entre el 1 de enero y el 30 de noviembre. En este caso ya habremos realizado dos pagos fraccionados por lo que restaremos el importe de estos.

Pago fraccionado = (17% de 400.000 euros = 68.000) – 34.000 – 17.000 = 17.000 euros.¹

3.5¿ Cómo se presentan?

¹ Es preciso añadir que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020 señala a los porcentajes de pagos fraccionados como un elemento esencial del tributo que debe ser establecido por una ley.

En el año 2016, el gobierno de Rajoy, a través de su entonces ministro de Hacienda Cristobal Montoro, por la vía del decreto-ley 2/201, modificó los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades fijando un pago mínimo fraccionado del 23% sobre el resultado contable de las grandes empresas (empresas con facturación de más de 10 millones de euros) obligándolas a adelantar unas cantidades que, en numerosas ocasiones, eran superiores a las que finalmente tenían que pagar.

La sentencia del TC declaró inconstitucional tal real decreto argumentando que, aunque el mismo no modificaba los tipos del tributo, la modificación del porcentaje de pago fraccionado afectaba de forma sustancial a la cuantificación del impuesto y excedía los límites establecidos por la Constitución para las materias reguladas por la vía del real decreto-ley. Esta figura, razona el Constitucional, no puede emplearse para modificar los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos, entre los que se encuentra el “deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. De esta forma, el tribunal reitera su doctrina de que el RDL no es un instrumento aceptable para realizar modificaciones significativas de los tributos. La vía para hacerlo es la de la ley, ya que esta permite a los diferentes grupos parlamentarios introducir enmiendas parciales. Por la vía del real decreto-ley no existe esta posibilidad, sino que tienen que aprobar o rechazar el texto completo.

La forma de presentación de los pagos fraccionados viene regulada por la *“Orden HFP/227/2017 de 13 de marzo por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados del impuesto sobre Sociedades y del Impuesto de la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto de Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica”*.

Con base en esta Orden, los pagos fraccionados se presentan a través del modelo 202 y exclusivamente por vía electrónica. Entramos en la web de la Agencia Tributaria y buscaríamos “Impuesto de Sociedades”, “pagos fraccionados”. Elegimos el modelo 202 y el ejercicio del que se trate (por ejemplo, ejercicio 2024). El modelo 202 te pide identificación y NIF, el devengo, el periodo, el mes a que corresponde, la fecha de inicio del periodo, datos sobre la actividad. También contiene un apartado para la liquidación; una parte A para la modalidad normal y una parte B para la modalidad alternativa. Finalmente, te pide la cuenta bancaria, el IVAN, para poder hacer el pago electrónicamente.

3.6 Obligados y No obligados

3.6.1. Obligados a realizar los pagos fraccionados

Para el caso de pagos fraccionados del ejercicio, cuyo período impositivo se hubieran iniciado en 2022, en la casilla «Ejercicio» deberá figurar 2023 y en «Fecha de inicio del período impositivo» deberá indicarse 2022. El modelo 202 será utilizado con carácter general por los obligados a efectuar pagos fraccionados, el cual incluirá un anexo para comunicación de datos adicionales a la declaración en exclusividad para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha de iniciación del período impositivo haya sido al menos de diez millones de euros. Por su parte, los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, deberán utilizar el modelo 222, el cual incluye un anexo equivalente al referido del modelo 202, además del relativo al formulario para la comunicación de las variaciones en la composición del grupo fiscal.

3.6.2. No obligados a realizar los pagos fraccionados.

Se exime de la obligación de presentar pagos fraccionados a las siguientes entidades:

- Entidades que se benefician de la extensión total en el impuesto sobre sociedades ya que entre otros casos no están obligadas a presentar declaración por el impuesto sobre sociedades. Tales entidades son las

consignadas en el artículo 9 apartado 1 de la LIS hola según redacción dada en el artículo dos de la ley 24/2001, de 27 de diciembre ,de medidas Fiscales, Administrativas y del orden social.

- Agrupaciones de interés económico españolas y europeas y de uniones temporales de empresas respecto de la base imponible atribuible a los socios o empresas miembros que deban soportar la imputación de la base imponible ,es decir ,cuando los socios o empresas miembros sean residentes en territorio español. Ahora bien, los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades cuyo volumen de operaciones haya sido superior a 1.000 millones de pesetas durante los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo iniciado en el 2001 ,están obligadas a aplicar la modalidad de cálculo del pago fraccionado contemplada en el apartado 3 del artículo 38 de la LIS.

4. LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

Cuando se presenta el modelo 200 al final del ejercicio fiscal, la empresa calculará el impuesto sobre sociedades correspondiente teniendo en cuenta todos los ingresos, gastos y deducciones aplicables de acuerdo con la normativa fiscal. Luego, se restarán los pagos fraccionados realizados a lo largo del año, y el saldo resultante será el impuesto a pagar o, si corresponde, el importe a compensar o a devolver. Si los pagos adelantados son superiores al impuesto a pagar, la diferencia a favor del contribuyente podrá ser objeto de devolución o compensación conforme a la normativa vigente. En caso contrario, si el impuesto a pagar supera los pagos adelantados, la empresa deberá abonar la diferencia.

4. CONCLUSIONES

Tras el análisis de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades, podemos sacar una serie de características claves a destacar.

En primer lugar, los pagos fraccionados suponen un adelanto del impuesto. Ya que, permiten a las empresas ir adelantando el pago del impuesto a lo largo del año, en vez de tener que esperar a la presentación de la declaración anual.

Además, se ajustan en la declaración anual, debido a que cuando termina el año fiscal, se realiza la declaración anual del impuesto sobre sociedades, donde se detallan los resultados obtenidos por la empresa. Si los pagos fueron inferiores al impuesto final, se debe abonar la diferencia. Aunque, hay que recordar, que de lo contrario se podrá pedir la devolución de lo pagado en exceso.

No sólo eso, sino que al realizar los pagos fraccionados, las empresas pueden planificar y gestionar mejor su flujo efectivo. En lugar de tener que pagar una gran cantidad en un solo momento los pagos fraccionados brindan a las empresas la oportunidad de distribuir estos pagos a lo largo de su año fiscal y así contribuyen a evitar problemas de liquidez.

Debido a que es una obligación para las empresas cumplir con éstos, también ayudan a evitar sanciones e intereses con las autoridades fiscales.

Por lo tanto, los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades son importantes porque permiten una contribución anticipada, ayudan a gestionar el flujo de efectivo, evitan sanciones y facilitan la estimación y planificación de las obligaciones fiscales de las empresas.

5 JURISPRUDENCIA

- Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020: BOE-A-2020-8959 Pleno. Sentencia 78/2020, de 1 de julio de 2020. Cuestión de inconstitucionalidad 1021-2019. Planteada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional respecto del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades. Límites de los decretos leyes: nulidad del precepto que al regular elementos esenciales de la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados afecta de modo sustancial al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

6. LEGISLACIÓN

- Ley del Impuesto sobre Sociedades: BOE-A-2014-12328 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley General Tributaria :BOE-A-2003-23186 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley del Impuesto de la Renta sobre Personas Físicas: BOE-A-2006-20764 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

