

---

# Cuestiones de interés para reducir la cuota de los pagos a cuenta del IS

Flash del área Financiero y Tributario  
Octubre 2021



- 
- El Tribunal Económico-Administrativo Central (“**TEAC**”), en dos resoluciones muy recientes, obtenidas bajo la dirección letrada de CUATRE CASAS, resuelve de forma favorable a los intereses de los contribuyentes una de las dudas más recurrentes sobre la compensación de bases imponibles negativas (“**BINs**”) en los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (“**IS**”).

En pleno periodo de liquidación del pago fraccionado del IS de octubre 2021 nos parece de interés compartir este reciente criterio interpretativo.

- Además, resulta oportuno recordar alguna cuestión que puede permitir recuperar la cuota de los pagos fraccionados y/o el efecto financiero derivado de los mismos, vinculada a la inconstitucionalidad del régimen de los pagos fraccionados declarada por la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020.



---

## Introducción

Se comentan a continuación algunas cuestiones de interés sobre la liquidación de los pagos fraccionados del IS, que afectan principalmente a las compañías o grupos fiscales que deben aplicar la modalidad de cálculo del pago fraccionado que atiende a la base imponible corrida del ejercicio.

Nos parece oportuno compartir esta información en pleno periodo de liquidación del pago fraccionado de octubre 2021.

---

## La compensación de bases imponibles negativas en los pagos fraccionados del IS

### 1. ¿Cuál es el importe máximo de compensación de bases imponibles negativas en los pagos fraccionados del IS?

Como es sabido las empresas o grupos fiscales con un importe neto de la cifra de negocios (“INCN”) superior a 6 millones de euros en el ejercicio anterior deben calcular la cuota de sus pagos a cuenta del IS partiendo de su base imponible corrida hasta el momento de realizar el pago fraccionado; y, por tanto, en la determinación de dicha base imponible corrida se pueden compensar, minorándola, las BINS autoliquidadas y procedentes de ejercicios previos. Esta misma modalidad de cálculo de pagos fraccionados del IS la deben aplicar aquellos contribuyentes que, a pesar de no superar su INCN el citado umbral, hayan optado por la misma.

La normativa actual del IS impone un importe máximo de compensación de las BINS, que opera tanto en la autoliquidación del IS como en la de los pagos a cuenta de este impuesto, y que viene determinado por la cantidad mayor de las dos siguientes:

- > 1 millón de euros.
- > La cantidad resultante de aplicar sobre la base imponible positiva previa:
  - el 70%, si el INCN de los 12 meses previos fue inferior a 20 millones de euros, o
  - el 50%, si el INCN de los 12 meses previos fue al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones.
  - El 25%, si el INCN de los 12 meses previos fue superior a 60 millones de euros.

En relación con el importe del millón de euros, la Ley del IS impone una regla de cálculo proporcional cuando el periodo impositivo tiene una duración inferior al año, de forma que en estos supuestos el importe del millón de euros se ve sustituido por “el resultado de



multiplicar un millón de euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto al año”.

En atención a esta regulación, la Administración tributaria en ocasiones ha girado propuestas de liquidación de los pagos fraccionados por entender que debía equipararse el periodo de liquidación de los pagos fraccionados a cuenta del IS con el periodo impositivo del contribuyente y, en consecuencia, concluye en dichas propuestas que debía reducirse proporcionalmente el millón de euros de BINs compensadas en atención al periodo de liquidación de aquellos, aunque la compañía o el grupo fiscal no tuviera un periodo impositivo inferior al año.

El Tribunal Económico-Administrativo Central en dos resoluciones muy recientes, obtenidas bajo la dirección letrada de CUATRE CASAS, se aparta de este criterio y concluye que la reducción proporcional del importe mínimo del millón de euros no opera para los pagos fraccionados si el periodo impositivo del contribuyente, al que se imputan aquellos, tiene una duración igual al año y ello a pesar de que el periodo de liquidación del pago fraccionado sea inferior al año.

Este mismo criterio puede ser extrapolable a alguna otra deducción fiscal que afecta al pago fraccionado y cuya regulación es similar.

## 2. ¿Qué otras cuestiones conviene tener presente en relación con la compensación de las BINs en los pagos fraccionados del IS?

Analicemos ahora el límite, anteriormente citado, que opera en la compensación de BINs y que asciende al 70%, 50% o 25% de la base imponible positiva previa a la reserva de capitalización.

Recordemos que la actual Ley del IS aprobó, con efectos para los ejercicios 2017 y siguientes, el límite en la compensación de BINs del 70% de la base imponible positiva previa (para el ejercicio 2016 ascendía al 60%).

Con posterioridad, a través del Real Decreto-Ley 3/2016 (“**RDL 3/2016**”), de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, se modificó, entre otras cuestiones, este límite en la compensación de BINs para las compañías o grupos fiscales con un INCN superior a 20 millones de euros en los doce meses previos al inicio del periodo impositivo; limitándoles en mayor medida la compensación al sustituir el porcentaje del 70% por el 50% o 25%.

Como es sabido, y ha sido comentado en varios *legal flashes* y *webinars* enviados y organizados por CUATRE CASAS, el RDL 3/2016 podría ser declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional, por las potentes medidas tributarias aprobadas que parecen estar vetadas



para este instrumento normativo. Actualmente la Audiencia Nacional ya ha planteado una cuestión de inconstitucional sobre este RDL.

La declaración de inconstitucionalidad del RDL 3/2016 no solo permitiría recuperar parte de las cuotas del IS satisfechas a determinados contribuyentes del IS, sino que también puede permitir recuperar parte de las cuotas del pago fraccionado del IS (y/o su efecto financiero) en cuya cuantificación ha operado el límite de compensación de BINs del 25% o 50% (y/o, naturalmente, alguna otra de las medidas aprobadas por el RDL 3/2016). En estos supuestos, resulta altamente recomendable analizar el impacto de estos límites en la cuota de los pagos fraccionados (así como en la autoliquidación definitiva del IS) para valorar la mejor estrategia a seguir.

---

### **Otra cuestión de gran interés sobre los pagos fraccionados del IS: el pago fraccionado mínimo.**

Por último, conviene recordar que aquellos contribuyentes con un INCN superior a 10 millones de euros en el ejercicio anterior, se vieron afectados por las medidas que incluía la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS, aprobada por el Real Decreto-ley 2/2016 (“**RDL 2/2016**”), de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público. En concreto, estas medidas son: (i) incremento del tipo de gravamen aplicable a la base imponible corrida del IS del 17% al 24% (para las entidades con un tipo de gravamen del 25%), y (ii) establecimiento de un importe mínimo a ingresar en concepto de pago fraccionado del IS que se determina aplicando un 23% (para las entidades con un tipo de gravamen del 25%) al resultado contable corrido del ejercicio.

Sin embargo, el RDL 2/2016 fue declarado inconstitucional y nulo por el Tribunal Constitucional (TC) en su [sentencia 78/2020](#), de 1 de julio de 2020. En relación con dicha sentencia, y ante la ausencia de mención de sus efectos temporales, la Administración tributaria ha concluido que la misma tiene exclusivamente efectos sobre los pagos fraccionados de los ejercicios 2016 y 2017, al considerar que el vicio formal del RDL 2/2016 (y por el que fue declarado inconstitucional el RDL 2/2016) fue subsanado por la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado, mediante la que se modificó la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS.

Al respecto, conviene apuntar que resulta muy dudoso, a nuestro juicio, que la citada Ley 6/2018 y las modificaciones posteriores de la citada disposición adicional —producidas antes de su declaración de inconstitucionalidad— hayan corregido los posibles vicios de inconstitucionalidad del RDL 2/2016 (algunos de los cuales no fueron analizados por el TC).

En atención al criterio de la Administración tributaria, nuestra recomendación es ingresar los pagos fraccionados que se deriven, en su caso, de las medidas aprobadas en su día por el RDL



2/2016; pero, en tales casos, debería analizarse también el impacto que tienen estas medidas en los pagos fraccionados para valorar la mejor estrategia que conviene seguir, para recuperar parte de las cuotas satisfechas y/o su efecto financiero.

---

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2021 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.