

---

# Cinco cuestiones clave de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades de 2021

Legal Flash del área Financiero y Tributario

Febrero 2021



- 
- > El próximo **lunes 1 de marzo de 2021** finaliza el plazo para optar por la modalidad de la base imponible corrida (o, en su caso, para renunciar a ella) en el cálculo de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2021, para las empresas con una facturación inferior a 6 millones de euros.
  - > Esta opción (o su renuncia) puede suponer un ahorro para las empresas con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 6 millones de euros en el ejercicio 2020, pero requiere de un estudio previo de qué modalidad resulta más favorable para la empresa.
  - > Las empresas cuyo un importe neto de la cifra de negocios sea superior a 10 millones de euros deben analizar las posibilidades de impugnación de sus pagos fraccionados, que se han abierto a raíz de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020.



---

## ¿Qué peculiaridades presentan los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (IS) en 2021?

Como es sabido existen dos modalidades de cálculo para cuantificar la cuota de los pagos fraccionados del IS: (i) la modalidad que parte de la cuota íntegra del IS del último ejercicio cuyo plazo de declaración estuviese vencido a la fecha de declaración e ingreso del pago fraccionado y (ii) la modalidad que parte de la base imponible corrida del periodo impositivo a cuenta del cual se declara e ingresa el pago fraccionado. Cada modalidad tiene sus específicos tipos impositivos y sistema de cálculo y liquidación propios. En todo caso, conviene resaltar que la base imponible corrida se verá afectada por las modificaciones recientemente aprobadas por Ley 11/2020, de 30 de diciembre, *de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021*; destacando especialmente la integración en la base imponible corrida del 5% del importe de los dividendos o participaciones en beneficios y del 5% importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación cuando se cumplan los requisitos previstos en el artículo 21 de la Ley del IS. Nos remitimos a nuestro [legal flash](#) sobre la citada Ley de Presupuestos.

Las **empresas con un importe neto de la cifra de negocios (INCN) inferior a 6 millones de euros en 2020**, pueden determinar sus pagos fraccionados en el IS de 2021 por la modalidad de base imponible corrida del ejercicio, siempre y cuando hayan optado en tiempo y forma por ello y no se haya renunciado posteriormente a dicha modalidad. En caso de no haberse ejercitado dicha opción (o de haberse renunciado a la misma), la determinación de la cuota de los pagos a cuenta del IS 2021 debe realizarse atendiendo al sistema de cálculo de la cuota íntegra.

Las **empresas con un INCN superior a 6 millones de euros en 2020**, deben calcular la cuota de los pagos a cuenta del IS de 2021 siguiendo el sistema de cálculo de la base imponible corrida. A estos contribuyentes del IS no se les permite cuantificar, bajo ningún concepto, las cuotas de los pagos a cuenta en atención a la cuota íntegra del IS de años previos.

---

## Cuestiones previas

### 1. ¿Cómo debe determinarse, a estos efectos, el INCN de 2020 si la sociedad forma parte de un grupo de sociedades?

Debe atenderse al INCN del contribuyente del IS, es decir, al INCN del obligado a liquidar los pagos a cuenta del Impuesto. Por tanto, si la sociedad no tributa bajo el régimen de consolidación fiscal en el IS, el INCN a tomar en consideración es el de la propia sociedad. Así, en los grupos mercantiles (no fiscales) con un INCN superior a 6 millones de euros, las entidades con un INCN de 2020 inferior a dicho umbral pueden optar (y/o renunciar) por la modalidad de base imponible corrida y estarán afectadas por las cuestiones que se comentarán en el siguiente apartado.



Si, por el contrario, la sociedad forma parte de un grupo fiscal en el IS, el obligado tributario a declarar e ingresar los pagos fraccionados es el grupo fiscal, y, en consecuencia, debe atenderse al INCN del grupo fiscal del ejercicio 2020. Si el INCN del grupo fiscal es inferior a 6 millones de euros, este podrá optar y/o renunciar por la modalidad de base imponible corrida.

### 2. ¿En el supuesto de poder optar, qué modalidad es la que arroja una menor cuota a pagar? ¿Cuál es el plazo para optar?

La respuesta a esta pregunta requiere un análisis caso por caso. Como se ha comentado, cada una de las modalidades de los pagos fraccionados del IS tiene un tipo impositivo y un sistema de liquidación propio.

En el caso de que el periodo impositivo coincida con el año natural, la determinación de los pagos fraccionados 2021 por la modalidad de cuota íntegra lleva a tomar en consideración, para el pago fraccionado de abril 2021, la cuota íntegra del IS 2019; mientras que para los pagos fraccionados de octubre y diciembre de 2021, deberá atenderse a la cuota íntegra del IS 2020. Si se opta por el otro sistema de cálculo deberá atenderse a la base imponible corrida del propio ejercicio hasta el 31 de marzo, 30 de septiembre y 30 de noviembre de 2021, respectivamente. Un análisis comparativo adecuado de ambas modalidades debería partir de una previsión de la base imponible corrida del ejercicio y de las cuotas íntegras de los ejercicios previos.

De coincidir el periodo impositivo con el año natural, la opción por la modalidad de base imponible corrida debe realizarse en el mes de febrero de 2021, mediante la oportuna declaración censal. Dado que el 28 de febrero de 2021 cae en domingo, **el próximo lunes 1 de marzo finaliza el plazo para optar** o, en su caso, renunciar (en caso de haber optado con anterioridad) a la modalidad de base imponible corrida.

---

## Aspectos relevantes para las contribuyentes con un INCN en 2020 inferior a 6 millones euros

### 3. ¿Tiene efectos en 2021 la opción ejercitada en 2020 por la modalidad de base imponible corrida y que concedió de forma extraordinaria el Real Decreto-Ley 15/2020?

El Real Decreto-Ley (RDL) 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes para apoyar la economía y el empleo, permitió a los contribuyentes del IS, con un INCN del ejercicio anterior (2019) inferior a 6 millones de euros, optar de forma extraordinaria y extemporánea (fuera del plazo ordinario comentado del mes de febrero) por la modalidad de base imponible corrida para los pagos a cuenta del IS 2020. Dicha opción extraordinaria no requería la presentación de una declaración censal y debía manifestarse en la propia autoliquidación de los pagos fraccionados.



Sin embargo, el propio RDL 15/2020 limitó temporalmente esta opción, al establecer expresamente que: “el contribuyente que ejercite la opción con arreglo a lo dispuesto en este artículo quedará vinculado a esta modalidad de pago fraccionado, exclusivamente, respecto de los pagos correspondientes al mismo periodo impositivo”; esto es, al ejercicio 2020.

Por tanto, aquellas empresas que se acogieron a esta opción extraordinaria en 2020 deberán volver a optar por la modalidad de base imponible corrida, mediante la oportuna modificación censal en el mes de febrero de 2021, si desean seguir determinando sus pagos a cuentas del IS 2021 por dicha modalidad. Dado que el último día de febrero de 2021 es inhábil, **el próximo 1 de marzo finaliza** el plazo para ejercitar dicha opción. De no ejercitar la misma, estas empresas deberán calcular sus pagos fraccionados de 2021 según la modalidad de cuota íntegra.

#### 4. ¿Qué incidencia puede tener la bajada del INCN en 2020 por debajo del umbral de 6 millones de euros, en los pagos fraccionados de 2021? ¿Existe alguna posibilidad de aplazar el pago de los pagos fraccionados?

Aquellos contribuyentes del IS que en 2020 hayan visto reducido su INCN por debajo de los 6 millones de euros les resultará de aplicación en 2021 la modalidad de la cuota íntegra del Impuesto (a diferencia del ejercicio previo), salvo que opten por el sistema de base imponible corrida.

En estos casos, debería analizarse cuál de las dos modalidades puede arrojar un menor importe a pagar. Si la compañía desea aplicar la modalidad de base corrida para los pagos fraccionados de 2021 deberá ejercitar la opción vía declaración censal, **teniendo como fecha límite el próximo día 1 de marzo de 2021.**

Respecto a la posibilidad de aplazamiento del pago de los pagos fraccionados, el RDL 35/2020, *de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria*, ha concedido a aquellos obligados tributarios con un volumen de operaciones en el año 2020 inferior a 6.010.121,04 euros, la posibilidad de solicitar un aplazamiento, hasta un importe máximo de 30.000 euros, respecto de aquellas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalice desde el día 1 de abril hasta el día 30 de abril de 2021, ambos inclusive. En consecuencia, el pago fraccionado a liquidar en abril de 2021 puede beneficiarse de este aplazamiento. El plazo de aplazamiento máximo será de 6 meses y durante los primeros tres meses no se devengarán intereses de demora.



---

## Aspectos relevantes para las contribuyentes con un INCN en 2020 superior a 6 millones de euros

Como se ha comentado, los contribuyentes del IS con un INCN de la cifra de negocios superior a 6 millones de euros en 2020 deberán calcular los pagos fraccionados a cuenta del IS 2021 según la modalidad de base imponible corrida del ejercicio.

Además, aquellos contribuyentes con un INCN superior a 10 millones de euros en 2020, pueden verse afectados por las medidas previstas en la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS; disposición adicional que fue aprobada en su día por el 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 partiendo del 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, lo que permite impugnar las autoliquidaciones de los pagos fraccionados anteriores afectados por el RDL 2/2016, no prescritas, con el fin de reclamar los intereses de demora de los pagos fraccionados pagados en exceso. Para un estudio más detallado, nos remitimos a nuestro [legal flash](#) sobre la sentencia.

### 5. En relación con ello, cabe plantearse: ¿Qué incidencia tiene la sentencia del TC, por la que se declaró el RDL 2/2016 inconstitucional y nulo, en los pagos fraccionados del ejercicio 2021?

La citada sentencia del TC no se pronuncia expresamente y la administración tributaria ha considerado 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 dudoso que la citada Ley 6/2018 y las modificaciones posteriores de la citada disposición adicional hayan corregido los posibles vicios de inconstitucionalidad del RDL 2/2016 (algunos de los cuales no fueron analizados por el TC); con lo que resulta altamente recomendable analizar, en cada caso concreto, la conveniencia de impugnar los pagos fraccionados satisfechos a partir del ejercicio 2018 afectados por las citadas medidas. La cuestión respecto a los ejercicios 2018 y siguientes no está resuelta.



Finalmente, conviene recordar que a las medidas del RDL 2/2016 se unieron las aprobadas por el 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* —como la mayor limitación en la compensación de BINS de ejercicios previos y la no deducibilidad de las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones— y que tienen incidencia en los pagos fraccionados del IS y en las declaraciones del IS.

La doctrina del TC plasmada en la sentencia sobre el RDL 2/2016 y en sentencias anteriores da pie a pensar en una alta probabilidad de que en el futuro el TC acabe también declarando inconstitucional el RDL 3/2016. Por tanto, resulta altamente recomendable analizar el impacto de estas medidas en las cuotas de los pagos fraccionados del IS y en las declaraciones del IS, para analizar la mejor estrategia a seguir. Especialmente relevante resulta la integración en quintas partes de pérdidas por deterioro de las participaciones que, para las empresas con ejercicio coincidente con el año natural, se habrá acabado de integrar en el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2020.

Estamos a su disposición para aclarar cualquier aspecto del contenido y alcance de esta materia.

---

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.

