

---

# Cuestiones clave para los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades 2023

A continuación se comentan cinco cuestiones clave sobre los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades de 2023 a analizar estos días

España - Legal Flash

23 de febrero 2023



- 
- > El próximo martes **28 de febrero de 2023** finaliza el plazo para optar (o renunciar) por la modalidad de la **base imponible corrida** (o, en su caso, para renunciar a ella) de los **pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades 2023** por parte de aquellas empresas con una facturación igual o inferior a 6 millones de euros en 2022.

Esta opción (o su renuncia) puede suponer un ahorro relevante, pero **requiere un estudio previo sobre qué modalidad resulta más favorable en cada caso.**

- > Por otra parte, las empresas con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 10 millones de euros **deberían analizar si puede resultar oportuno impugnar sus pagos fraccionados**, en atención a la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020 y los importes afectados.



---

## Los sistemas de cálculo de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (“IS”)

Como es sabido, existen **dos modalidades de cálculo** de la cuota de los pagos fraccionados del IS, a realizar los 20 primeros días de abril, octubre y diciembre de cada año:

- (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 un sistema de cálculo y liquidación propios.

Los contribuyentes del IS **con un importe neto de la cifra de negocios (“INCN”) igual o inferior a 6 millones de euros en 2022** deben determinar sus pagos a cuenta del IS de 2023 por la modalidad de la cuota íntegra del IS, salvo que hayan optado, en tiempo y forma, por la modalidad de la base imponible corrida del ejercicio. En consecuencia, estos contribuyentes tienen la posibilidad de escoger la modalidad de cálculo de los pagos fraccionados del ejercicio 2023.

Los contribuyentes del IS **con un INCN superior a 6 millones de euros en 2022** deben calcular las cuotas de los pagos a cuenta del IS de 2023 siguiendo el sistema de cálculo de la base imponible corrida, sin que se les permita cuantificar aquellas, bajo ningún escenario, en atención al sistema de la cuota íntegra del IS de años previos.

---

## Cuestiones previas

### 1. ¿Cómo debe determinarse, a estos efectos, el INCN de 2022 si la sociedad forma parte de un grupo de sociedades?

**Debe atenderse al INCN del contribuyente del IS.** Por tanto, si la sociedad forma parte de un grupo de sociedades que 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), las entidades con un INCN inferior a 6 millones de euros de 2022 pueden optar (o renunciar) por la modalidad de base imponible corrida y estarán afectadas por lo que se comenta en la siguiente pregunta.

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 de 2022 del grupo fiscal. Si el INCN del grupo fiscal fue inferior a 6 millones de euros, este podrá optar y/o renunciar por la modalidad de base imponible corrida, y debería tomar en consideración lo que se comenta en la pregunta siguiente.

---

## Aspectos relevantes para los contribuyentes con un INCN en 2022 inferior a 6 millones euros

### 2. ¿Cuál es la modalidad que arroja una menor cuota a pagar?

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.

Ante un periodo impositivo coincidente con el año natural, la determinación de los pagos fraccionados 2023 por la modalidad de cuota íntegra lleva a tomar en consideración, para el pago fraccionado de abril 2023, la cuota íntegra del IS 2021; mientras que para los pagos fraccionados de octubre y diciembre de 2023, deberá atenderse a la cuota íntegra del IS 2022. 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 2023, respectivamente. El estudio comparativo de las cuotas que se derivan de ambas modalidades debe partir de una previsión de la base imponible corrida del ejercicio y de las cuotas íntegras de los ejercicios previos. Dicho estudio debería realizarse en los próximos días, en atención al plazo que se dispone para optar y que se comenta a continuación.

Como novedad, conviene apuntar que las sociedades no patrimoniales con un INCN en 2022 inferior a 1 millón de euros podrán aplicar en la autoliquidación del IS del ejercicio 2023 un tipo de gravamen del 23% (en lugar del 25%). Dicha circunstancia, si optan por la modalidad de base corrida, también tendrá incidencia en los pagos fraccionados a realizar durante este ejercicio dado que el porcentaje de tributación sobre la base imponible corrida se reduce del 17 al 16%.

### 3. ¿Cuál es el plazo para optar/renunciar por la modalidad de base imponible corrida?

De coincidir el periodo impositivo con el año natural, **la opción por la modalidad de base imponible corrida (o su renuncia en caso de haber optado en un ejercicio previo por esta última) debe realizarse en el mes de febrero de 2023**, mediante la presentación de declaración censal. **En consecuencia, el próximo martes 28 de febrero finaliza el plazo para optar** o, en su caso, renunciar a la modalidad de base imponible corrida para los pagos fraccionados del IS del ejercicio 2023.



Dado que el plazo para optar finaliza el próximo día 28 de febrero resulta crucial haber cerrado los días previos el ejercicio 2022, para tener la certeza de que el INCN del citado ejercicio es inferior a 6 millones de euros y concurre el requisito para poder ejercitar o renunciar por dicha opción.

Conviene recordar a estos efectos que todos los pagos fraccionados imputables a un mismo ejercicio deben determinarse bajo la misma modalidad y el plazo para optar/renuncia es único.

## 2023

### 01 | January

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					

### 02 | February

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28					

### 03 | March

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30	31		

### 04 | April

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30

### 05 | May

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30	31				

### 06 | June

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

### 07 | July

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

### 08 | August

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30	31		

### 09 | September

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30

### 10 | October

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					

### 11 | November

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30			

### 12 | December

Mo	Tu	We	Th	Fr	Sa	Su
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

## Aspectos relevantes para las contribuyentes con un INCN en 2022 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 2022 deben calcular los pagos fraccionados a cuenta del IS 2023 según la modalidad de base imponible corrida del ejercicio.

Además, aquellos contribuyentes con un INCN igual o superior a 10 millones de euros en 2022 pueden verse afectados por las medidas que se aprobaron por el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (“RDL 2/2016”). 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, conviene recordar que el RDL 2/2016 fue declarado inconstitucional y nulo por el Tribunal Constitucional (“TC”) (*sentencia 78/2020*, de 1 de julio de 2020), lo que permite cuestionar las cuotas de los pagos fraccionados que se derivan de las medidas comentadas. Puede consultarse nuestro [Legal flash | Declarado inconstitucional el sistema de pagos fraccionados aprobado por el RDL 2/2016](#).

#### **4. 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 2023?**

La citada sentencia del TC no se pronuncia expresamente sobre este extremo 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.

Al respecto, conviene apuntar que resulta dudoso que la citada Ley 6/2018 y las modificaciones posteriores a la regulación aprobada por el RDL 2/2016 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.

Finalmente, conviene recordar que a las medidas del RDL 2/2016 se unieron las aprobadas por el Real Decreto-ley 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 (“RDL 3/2016”)*—como la mayor limitación en la compensación de BINS 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. El TC inadmitió a trámite, exclusivamente por cuestiones formales del procedimiento, una cuestión de inconstitucionalidad planteada al RDL 3/2016. Ello naturalmente no impide que, en otros procedimientos iniciados en relación con la posible



inconstitucionalidad del RDL 3/2016, el TC acabe fallando sobre el fondo de la cuestión, tal como se comenta en el [post | Sobre la posible inconstitucionalidad del RDL 3/2016](#).

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.

## Los pagos fraccionados del ejercicio 2023 en los grupos fiscales

### 5. ¿Existe alguna peculiaridad para los grupos fiscales?

En la cuantificación de los pagos fraccionados del ejercicio 2023 de los grupos fiscales — por la modalidad de base imponible corrida— deberá tomarse en consideración **la medida recientemente aprobada que limita en un 50%, en el ejercicio 2023, el aprovechamiento de las bases imponibles negativas de las entidades generadas en el citado ejercicio**. Esta medida recaudatoria temporal para el ensanchamiento de la base imponible del grupo fiscal del IS 2023, tiene incidencia ya en los pagos fraccionados a realizar por los grupos fiscales en abril de 2023. Para mayor información sobre la medida puede consultar nuestro [Legal flash | Novedades fiscales para las empresas](#).

En atención a ello, está previsto que se modifique en las próximas semanas el modelo 222, que deberá utilizarse en abril de 2023, con el fin de habilitar una casilla para realizar el ajuste positivo oportuno del 50% de las bases imponibles negativas individuales corridas del ejercicio y que no pueden aprovecharse en el ejercicio 2023.

Liquidación (5)			
<b>A) Cálculo del pago fraccionado: modalidad artículo 40.2 LIS</b>			
Base del pago fraccionado .....		01	
Resultado de la declaración anterior (exclusivamente si ésta es complementaria) .....		02	
A ingresar .....		03	
<b>B) Cálculo del pago fraccionado: modalidad artículo 40.3 LIS</b>			
Suma de resultados contables individuales (después del IS) .....		04	
Correcciones al resultado contable:			
	Aumentos		Disminuciones
Corrección por Impuesto sobre Sociedades .....	05		06
Reversión del 30% del importe de los gastos de amortiz. contable (art. 7 Ley 16/2012) .....			37
Resto correcciones al resultado contable, excepto comp. BI negativa ej. ant. ....	07		08
TOTAL .....	38		39
	Aumentos		Disminuciones
Ajustes para la determinación de la base imponible del grupo (DA 18° LIS) .....	59		60
Suma de bases imponibles individuales antes de compensar bases imponibles negativas de periodos anteriores .....			10
	Aumentos		Disminuciones



Por otra parte, y en relación con la compensación de las bases imponibles negativas (“BINs”) de ejercicios previos, resulta de interés recordar, por cuanto ello también incide en los pagos a cuenta, que la Dirección General de Tributos ha aceptado (muy recientemente) que, **a los efectos de determinar el límite de compensación propio de las BINs previas a la consolidación fiscal (del artículo 67.e) de la Ley del IS), se tome en consideración el importe mínimo del millón de euros.** Esta cuestión ha sido objeto de comentario en nuestro [post | La compensación de bases imponibles negativas en los grupos fiscales.](#)

Sobre el importe mínimo del millón de euros en la compensación de BINs (que, como es sabido incide tanto en los grupos fiscales como en el resto de contribuyentes), conviene también recordar que el Tribunal Económico Administrativo Central en dos resoluciones, obtenidas bajo la dirección letrada de CUATRE CASAS, ha concluido que no debe prorratearse el citado importe en atención al periodo de liquidación del pago fraccionado, si el periodo impositivo al que debe imputarse aquel tiene una duración igual al año. Estas resoluciones se comentan en nuestro [Legal flash | Cuestiones de interés para reducir la cuota de los pagos a cuenta del IS.](#)

## A título de conclusión: ¿Qué debe analizarse en cada escenario?

DISTINTOS ESCENARIOS INCN 2022 (en millones de euros)			
CUESTIONES A ANALIZAR	INFERIOR O IGUAL A 6 MM €	SUPERIOR A 6 MM€ E INFERIOR A 10 MM€	IGUAL O SUPERIOR 10MM€
¿Qué sistema o sistemas de cálculo de los pagos fraccionados deben/pueden aplicarse?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Modalidad <b>Cuota íntegra</b> del ejercicio previo, o</li> <li>- Modalidad <b>Base imponible</b> corrida del ejercicio.</li> </ul>	- Modalidad <b>Base imponible</b> corrida del ejercicio.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Modalidad <b>Base Imponible</b> corrida del ejercicio, <b>con medidas RDL 2/2016:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cálculo tradicional, con tipo de gravamen incrementado, y</li> <li>• Cálculo de la cuota mínima del pago fraccionado.</li> </ul> </li> </ul>
¿Qué debe analizarse en cada escenario?	<p>¿Cuál es la modalidad que arroja una menor cuota a pagar?</p> <p>¿Se debería optar antes de que finalice febrero de 2023 por el sistema de base imponible corrida o se debería renunciar a dicho sistema?</p>	<p>¿Qué impacto tienen en la cuota de los pagos fraccionados las medidas aprobadas por el RDL 3/2016?</p> <p>¿Cuál es el importe de los intereses de demora que podrían reclamarse?</p>	<p>¿Qué impacto tienen en la cuota de los pagos fraccionados las medidas aprobadas por los RDL 2/2016 y 3/2016?</p> <p>¿Cuál es el importe de los intereses de demora que podrían reclamarse?</p>



---

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas

[www.cuatrecasas.com](http://www.cuatrecasas.com)



©2023 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.

