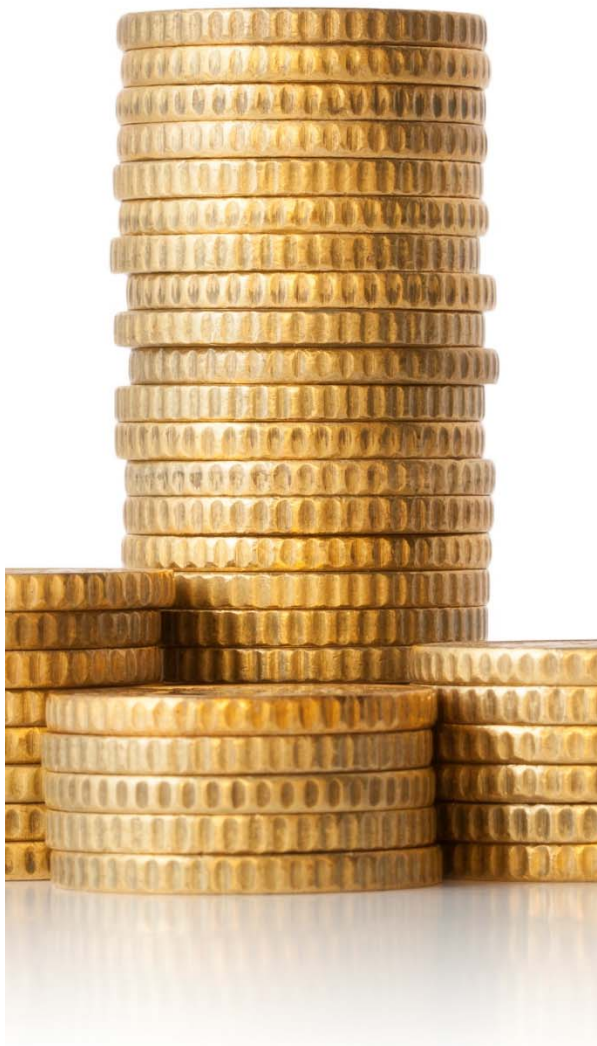

Pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades 2024

Cinco cuestiones clave sobre los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades de 2024 a analizar antes del 1 de marzo de 2024

España - Legal Flash

23 de febrero 2024



-
- > El próximo **jueves 29 de febrero de 2024 finaliza el plazo para optar (o renunciar)** por la modalidad de la base imponible corrida de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades 2024 por parte de aquellas empresas con un importe neto de la cifra de negocios (“**INCN**”) igual o inferior a 6 millones de euros en 2023.

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 INCN de, al menos, 10 millones de euros **deberían analizar si puede resultar oportuno impugnar sus pagos fraccionados de 2024**, en atención a la doctrina de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020.



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 2023** deben determinar sus pagos fraccionados del IS de 2024 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 2024.

Los contribuyentes del IS **con un INCN superior a 6 millones de euros en 2023** deben calcular sus pagos fraccionados del IS de 2024 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 2023 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 2023 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 2023 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 2023 inferior a 6 millones euros

2. ¿Cuál es la modalidad que arroja una menor cuota a pagar? ¿Y el plazo para optar/renunciar por la modalidad de base imponible corrida?

La respuesta a la primera cuestión **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 2024 por la modalidad de cuota íntegra lleva a tomar en consideración, para el pago fraccionado de abril 2024, la cuota íntegra del IS 2022; mientras que para los pagos fraccionados de octubre y diciembre de 2024, deberá atenderse a la cuota íntegra del IS 2023. 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 2024, 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**, dado que —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 previamente por esta última) debe realizarse en el mes de febrero de 2024**, mediante la presentación de declaración censal. **En consecuencia, el próximo jueves 29 de febrero finaliza el plazo para optar** o, en su caso, renunciar por la modalidad de base imponible corrida para los pagos fraccionados del IS del ejercicio 2024.

Dado que el plazo para optar finaliza el próximo día 29 de febrero resulta crucial haber cerrado los días previos el ejercicio 2023, 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.



Aspectos relevantes para las contribuyentes con un INCN en 2023 superior a 10 millones de euros

Como se ha comentado, los contribuyentes del IS con un INCN superior a 6 millones de euros en 2023 deben calcular los pagos fraccionados a cuenta del IS 2024 según la modalidad de base imponible corrida del ejercicio.

Además, aquellos contribuyentes con un INCN igual o superior a 10 millones de euros en 2023 pueden verse afectados —en atención al criterio que mantiene la Administración tributaria (“AEAT”)— 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 aplicando un 23% (para los contribuyentes con tipo de gravamen general del 25%) sobre el **resultado contable corrido** del ejercicio (lo que se conoce como “**pago fraccionado mínimo**”).

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](#).

3. ¿Por qué cabe cuestionarse la incidencia de la sentencia 78/2020 del TC, por la que se declaró inconstitucional y nulo el RDL 2/2016, en los pagos fraccionados del ejercicio 2024?

La citada sentencia del TC no se pronunció expresamente sobre este extremo y **la AEAT 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 haya corregido los posibles vicios de inconstitucionalidad del RDL 2/2016** (algunos de los cuales no fueron analizados por el TC). Por dicho motivo, resulta altamente recomendable analizar el impacto que tienen las medidas aprobadas por el RDL 2/2016 en el importe de los pagos a cuenta del



IS 2024, para rectificar en su caso las autoliquidaciones de los pagos a cuenta. **Resulta conviene analizar cada caso.**

4. ¿Qué incidencia tiene en los pagos a cuenta del IS 2024 la reciente sentencia del TC por la que se declaran inconstitucionales medidas aprobadas por el RDL 3/2016?

Como es sabido, recientemente el TC en su [sentencia 11/2024](#), de 18 de enero, **ha declarado inconstitucionales algunas de las disposiciones que fueron aprobadas por el Real Decreto-Ley 3/2016**, de 2 de diciembre, por el que se introdujeron medidas destinadas a incrementar la base imponible del IS de los contribuyentes (“RDL 3/2016”). Una de estas medidas fue el establecimiento de una mayor limitación (del 25% - 50%, en lugar del 70%) en la compensación de bases imponibles negativas (“BINs”) para los contribuyentes con un INCN superior a 20 millones de euros. Sobre las medidas aprobadas por el RDL 3/2016 que han sido declaradas inconstitucionales puede consultar nuestro [post | Publicada en el BOE la sentencia sobre el RDL 3/2016](#).

La declaración de inconstitucionalidad de esta regulación **conlleva su expulsión del ordenamiento jurídico**, lo que supone que la misma no deba tomarse en consideración en el cálculo de la base imponible corrida del pago fraccionado del IS.

La inaplicación del límite en la compensación de BINs del 25% - 50% de la base imponible previa positiva —que fueron introducidos por el RDL 3/2016— y la aplicación, en su lugar, del límite genérico del 70%, **conllevará para muchas empresas y grupos fiscales una menor cuota de los pagos a cuenta por la modalidad de base imponible corrida**. No obstante, ello supondrá que un mayor número de empresas y grupos fiscales se vean afectados por **el pago fraccionado mínimo**, que pivota sobre el resultado contable corrido. Estas empresas y grupos fiscales **deberían valorar la posible impugnación de sus pagos fraccionados**, tal y como hemos indicado en el apartado anterior.

Los pagos fraccionados del ejercicio 2024 en los grupos fiscales

5. ¿Existe alguna peculiaridad para los grupos fiscales?

En la cuantificación de los pagos fraccionados del ejercicio 2024 de los grupos fiscales —por la modalidad de base imponible corrida— deberá tomarse en consideración la reversión del ajuste positivo practicado en el ejercicio 2023, con motivo de la limitación **en un 50% del aprovechamiento de las BINs de las entidades generadas en 2023**.

Es decir, **la reversión de la medida recaudatoria temporal** para el ensanchamiento de la base imponible del grupo fiscal del IS 2023, **tendrá incidencia en los pagos fraccionados** a realizar



por los grupos fiscales del IS de los ejercicios 2024 y siguientes. En relación con esta medida puede consultar nuestro [Legal flash | Novedades fiscales para las empresas](#).

Otra cuestión es si esta reversión puede tener impacto desde el primer pago fraccionado del IS 2024 (esto es, el que debe liquidarse por la mayoría de los contribuyentes entre el 1 y el 20 de abril de 2024).

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

CUESTIONES A ANALIZAR PAGOS A CUENTA IS 2024	DISTINTOS ESCENARIOS INCN 2023 (en millones de euros)		
	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"> - Modalidad Cuota íntegra del ejercicio previo, o - Modalidad Base imponible corrida del ejercicio. 	<ul style="list-style-type: none"> - Modalidad Base imponible corrida del ejercicio. 	<ul style="list-style-type: none"> - Modalidad Base Imponible corrida del ejercicio, con medidas RDL 2/2016: <ul style="list-style-type: none"> • Cálculo tradicional, con tipo de gravamen incrementado, y • Cálculo de la cuota mínima del pago fraccionado.
¿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 2024 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 2/2016?</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



©2024 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.

