

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC078733

DGT: 25-02-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0409/2021

SUMARIO:

IS. Pagos a cuenta. Pagos fraccionados en el IS. Una sociedad presenta una liquidación complementaria fuera de plazo por el IS resultando un importe a ingresar superior al de la autoliquidación presentada dentro de plazo. En la medida en que los pagos fraccionados del Impuesto deben calcularse con arreglo a la cuota del Impuesto, cualquier variación posterior de la cuota, sin haberse presentado la liquidación del Impuesto del año presente, determina la obligación de presentar una autoliquidación complementaria del pago fraccionado afectado, a fin de corregir la incorrecta determinación del mismo, pues dicho pago se calculó erróneamente en base a una autoliquidación del Impuesto incorrecta.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 40, 41 y 124.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 23, 35, 37 y 122.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 119.

Descripción sucinta de los hechos:

Se trata de una sociedad que con fecha 18 de noviembre de 2020 presenta una autoliquidación complementaria referida al Impuesto sobre Sociedades de 2019 resultando un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior que presentó dentro del plazo establecido, por incremento de la base imponible. Su fecha de cierre de ejercicio es el 31 de diciembre.

El tercer pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de 2020 lo efectúa en la modalidad prevista en el artículo 40.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta el resultado de la autoliquidación complementaria presentada.

Cuestión planteada:

Si debe presentar una autoliquidación complementaria del segundo pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades de 2020 ajustándose a la nueva base imponible resultante de la correspondiente autoliquidación complementaria presentada en noviembre de 2020 y relativa al impuesto sobre sociedades del período 2019.

Contestación:

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), en adelante LIS, preceptúa:

“Artículo 40. *El pago fraccionado.*

1. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados. (...)

2. La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.

Cuando el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de 12 meses.

La cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 18 por ciento.

(...)

4. Los porcentajes previstos en los dos apartados anteriores podrán ser modificados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

5. El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria.

Artículo 41. *Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.*

Serán deducibles de la cuota íntegra:

- a) Las retenciones a cuenta.
- b) Los ingresos a cuenta.
- c) Los pagos fraccionados.

Cuando dichos conceptos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las bonificaciones y las deducciones que resulten de aplicación al contribuyente por este Impuesto, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso.”

Asimismo, en relación al plazo de presentación de la declaración e ingreso de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades el artículo 124.1 de la LIS determina que:

“1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Si al inicio del indicado plazo no se hubiera determinado por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la forma de presentar la declaración de ese período impositivo, la declaración se presentará dentro de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma que determine dicha forma de presentación. No obstante, en tal supuesto el contribuyente podrá optar por presentar la declaración en el plazo al que se refiere el párrafo anterior cumpliendo los requisitos formales que se hubieran establecido para la declaración del período impositivo precedente.”

Por su parte, el artículo 35.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), en adelante LGT, establece que los obligados a realizar pagos fraccionados son obligados tributarios definiéndose esta obligación tributaria en su artículo 23. El artículo 122 de la LGT reconoce el derecho de aquéllos a presentar autoliquidaciones complementarias. Los preceptos anteriores, establecen, respectivamente:

“Artículo 17. *La relación jurídico-tributaria.*

(...) 3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley. (...)

(...) Artículo 23. *Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.*

1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe.

(...) Artículo 35. *Obligados tributarios.*

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

(...) c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. (...)

(...) Artículo 37. *Obligados a realizar pagos a cuenta.*

1. Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible. (...)

(...) Artículo 122. *Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.*

1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley. (...)

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad”.

Asimismo, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (BOE de 5 de septiembre) recoge este derecho en su artículo 119:

“Artículo 119. *Autoliquidaciones complementarias.*

1. Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

2. En las autoliquidaciones complementarias constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

3. El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial. (...)”

Así, la entidad consultante, cuyo período impositivo comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre del año 2020, deberá haber realizado los siguientes pagos fraccionados a cuenta de la liquidación del período impositivo correspondiente al año 2020:

El primero, en los primeros veinte días naturales del mes de abril de 2020, calculando la base del pago fraccionado sobre la cuota íntegra correspondiente al período impositivo 2018.

El segundo, en los primeros veinte días naturales del mes de octubre de 2020, calculando la base del pago fraccionado sobre la cuota íntegra correspondiente al período impositivo 2019.

El tercero, en los primeros veinte días naturales del mes de diciembre de 2020, calculando la base del pago fraccionado sobre la cuota íntegra correspondiente al período impositivo 2019.

Estas cantidades deberán minorarse en las deducciones y bonificaciones que le fueran de aplicación a la entidad, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los períodos respectivos conforme a lo dispuesto en el artículo 40.2 de la LIS.

En consecuencia, teniendo en cuenta el carácter autónomo de la obligación de ingreso de los pagos fraccionados, al haber presentado una autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades 2019 en

virtud de la cual se corrigió la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dicho período impositivo y no haberse presentado aún la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2020, procede presentar una autoliquidación complementaria del segundo pago fraccionado relativo al Impuesto sobre Sociedades de 2020 a fin de corregir la incorrecta determinación del mismo, ya que, de las manifestaciones efectuadas por el contribuyente, se deduce que dicho pago fraccionado se calculó erróneamente sobre la base y la cuota declarada en la primera autoliquidación presentada correspondiente al año 2019 .

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.