

SUMARIO

**1. NOVEDADES EN LA DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS (MODELO 347)**

*Nuevas obligaciones en la declaración correspondiente al año 2008 que ha de presentarse en marzo de 2009.*

**2. NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO VIGENTES EN 2009**

*Se comenta la operativa de la devolución mensual del IVA e IGIC.*

*Hay nuevas obligaciones en los libros registros de IVA e IGIC con independencia de las que se derivan de la devolución mensual.*

**3. OPERACIONES VINCULADAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN**

*A partir del 19 de febrero es obligatoria la documentación de las operaciones vinculadas*

**1. NOVEDADES EN LA DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS (MODELO 347)**

*La declaración anual de operaciones con terceras personas que deberá presentarse durante el próximo mes de marzo en relación a las operaciones realizadas durante el año 2008 presenta algunas novedades con respecto a años precedentes, que tienen su causa en la nueva regulación que establecieron el RD 1065/2007, Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributarias (BOE 213 de 5 de septiembre de 2007) y la Orden EHA/3012/2008, publicada en el BOE del pasado 23 de octubre de 2008, que recogemos seguidamente.*

**Nueva obligación de declarar.** Las personas físicas y entidades en atribución de rentas en el IRPF, por las actividades que tributen por estimación objetiva y, simultáneamente, por el régimen simplificado del IVA o por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o por el recargo de equivalencia, por las operaciones en las que emitan factura, siempre que el conjunto de las realizadas con el destinatario, dentro del año natural, hayan superado los 3.005,06 euros (IVA incluido).

### **Exclusión de la obligación de declarar.**

Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, que no tengan presencia en territorio español.

**Nuevas operaciones a incluir.** Deberán incluirse las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que se hayan otorgado.

### **Otras novedades significativas.**

**Operaciones en metálico:** Se harán constar los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico de cada una de las personas o entidades relacionadas en la declaración.

**Transmisiones de inmuebles:** Se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las cantidades que se perciban en contraprestación por transmisiones de inmuebles, efectuadas o que se deban efectuar, que constituyan entregas sujetas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Arrendamientos de locales de negocios:** Se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, los arrendamientos de locales de negocios, sin perjuicio de su consideración unitaria. En estos casos, el arrendador consignará el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal de los arrendatarios, así como las referencias catastrales y los datos necesarios para la localización de los inmuebles arrendados.

**Agencias de viajes.** Consignarán separadamente aquellas prestaciones de servicios en cuya contraprestación intervengan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena que cumplan con los requisitos de la D.A. cuarta del R.D. 1496/2003. También, separadamente, los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a transportes de viajeros y de sus equipajes que la agencia de viajes presta al destinatario de dichos servicios de transporte.

**Cobros por cuenta de terceros.** Deberán declararse separadamente los cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados efectuados por sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen las de cobro.

**Declaraciones complementarias y sustitutivas.** Cabe la posibilidad de presentar declaraciones complementarias y sustitutivas de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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 (RGAT) publicado en el BOE número 213 de 5 de septiembre de 2007.

**Criterios de imputación temporal.** Las subvenciones, auxilios o ayudas se entenderán satisfechos el día en que se expida la correspondiente orden de pago. De no existir orden de pago, se entenderán satisfechas cuando éste se efectúe.

**Formas de presentación.** Se ha eliminado la modalidad de presentación de la declaración mediante soporte colectivo directamente legible por ordenador.

Se establece en 29.999 registros (antes eran 49.999 registros) el límite para poder realizar la presentación por vía telemática a través de internet, de forma que si se supera el citado límite la presentación se realizará obligatoriamente por vía telemática por teleproceso o en soporte individual directamente legible por ordenador.

**Cambios relativos al NIF.** Se incorporan los cambios introducidos por el RGAT y relativos al NIF, entre los cuales cabe destacar la obligación de consignar el NIF de los preceptores menores de 14 años y, además, el NIF de su representante legal.

**.....y un último recordatorio:** Las operaciones que se declaran en los modelos 180 y 190 “Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta”, no deben declararse en el modelo 347.

## **2. NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO VIGENTES EN 2009**

*En los anteriores “Apuntes” del mes de enero comentábamos que a través de la Ley 4/2008, publicada en el BOE del día 25 de diciembre de 2008, se establecía la posibilidad para aquellos contribuyentes que optaran por ello, de la posibilidad de solicitar la devolución mensual del IVA/IGIC al final de cada periodo de liquidación. Dada la importancia de esta medida, y si bien la solicitud de la inclusión en el registro de devolución mensual creado ex profeso ha de haberse realizado durante el mes de enero (si bien cabe la posibilidad de la inclusión con posterioridad), deseamos ampliar aunque de manera sintética, esta novedad.*

### **DEVOLUCIÓN MENSUAL DEL IVA/IGIC**

**Quiénes pueden acogerse al nuevo régimen de devolución mensual:** Empresarios o profesionales, personas físicas o jurídicas (incluidos los grupos de entidades).

**Características del régimen.** Voluntario. Posibilita adelantar las devoluciones del IVA/IGIC, solicitando la devolución del saldo resultante a favor del sujeto pasivo, en cada periodo de liquidación mensual. De acogerse a este régimen ya no puede solicitarse la compensación: o se paga o se pide devolución.

**Registro de devolución mensual (REDEME).** Se crea un nuevo registro de devolución mensual. Desaparece el registro de exportadores y otros operadores económicos y los límites de devolución que establecía el régimen de exportadores.

**Adquisición de medios de transporte.** Se contempla la posibilidad de que los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera y tributen en régimen simplificado, puedan solicitar la devolución de las cuotas deducibles en la adquisición de medios de transporte (camiones de más de 2.500 Kg., autotaxis homologados o autocares). Se crea el modelo 308 para estas devoluciones.

### **Requisitos para la entrada y mantenimiento en el Registro de devolución mensual (REDEME)**

1) Solicitarlo en plazo, telemáticamente, en la declaración censal correspondiente (036 ó 039).

El plazo establecido será durante el mes de noviembre para el año siguiente. Excepcionalmente para 2009, la solicitud se habrá podido hacer en el mes de enero.

Para los grupos de entidades la solicitud/renuncia se hará en el mes de diciembre para el año siguiente.

Si la solicitud se hace en noviembre (enero en 2009) la inclusión es para todo el año y hasta el mes de noviembre siguiente no se podrá ejercer la renuncia a la inclusión en el REDEME para el año siguiente. No es posible salir en todo el año “de compromiso”.

Otra vía de inclusión: durante el periodo de declaración correspondiente a la autoliquidación trimestral o mensual en curso. Por ejemplo: si se solicita la inclusión en el REDEME entre el 1 al 20 de abril, se presentará la autoliquidación correspondiente al 1T (periodo de 1 de enero a 31 de marzo) y a partir de entonces las autoliquidaciones serán mensuales (4M, 5M, etc).

La solicitud de inclusión por esta segunda vía, el compromiso de permanencia en el REDEME es por el periodo que reste del año en que se ha solicitado y por TODO el año siguiente.

- 2) Estar al corriente de las obligaciones tributarias.
- 3) No incurrir en circunstancias de baja cautelar.
- 4) No realizar actividades que tributen en el Régimen simplificado.
- 5) No haber solicitado la baja en el Registro en el mismo año en que presente la solicitud de inscripción.
- 6) No haber sido excluido del Registro en los tres años previos al de presentación de la solicitud de inscripción.
- 7) Quien se inscriba quedará obligado a presentar mensualmente y por vía telemática autoliquidaciones de IVA y la declaración informativa de libros-registro de IVA (modelos 303 y 340).
- 8) Condiciones especiales en el Régimen Especial de Grupos de Entidades.

### **Empresas inscritas en el registro de Exportadores y otros Operadores Económicos**

Estas empresas quedarán automáticamente inscritas en el REDEME sin necesidad de comunicación alguna a la AEAT.

Sus devoluciones mensuales no tendrán limitación alguna.

### **Procedimiento que seguirá la Agencia Tributaria**

Al recibo de las solicitud de inclusión en el REDEME, efectuará su evaluación.

Plazo de resolución de la solicitud de la inclusión: tres meses.

Hasta la resolución: presentación de las autoliquidaciones mensuales si bien no se iniciará el procedimiento de devolución hasta la inscripción.

El transcurso del plazo sin que se llegue a notificar la resolución habilitará al solicitante para que considere desestimada su solicitud (desestimación presunta recurrible).

Las devoluciones se acumularán al momento de la inclusión en el REDEME y a partir de aquel momento ya serán mensuales.

### **Efectos de la inclusión**

Aprobada la inscripción en el REDEME, las autoliquidaciones de IVA (modelo 303) se presentarán mensualmente y sólo por vía telemática. Junto con ellas y por la misma vía o en soporte DVD, se presentarán las declaraciones informativas de libros-registro (modelo 340).

Se deberá presentar primero el modelo 303 y después el 340 donde se hará referencia al número de justificante del 303.

### **Modelo 340 de declaración informativa de libros registro**

Será de obligado cumplimiento en 2009 para los sujetos pasivos del IVA o del IGIC inscritos en el Registro de devolución mensual. En 2010 será obligatorio para TODOS los sujetos pasivos de ambos impuestos, estén inscrito o no en el REDEMA.

Plazo de presentación: mensual en 2009 y en el mismo plazo establecido para presentar la autoliquidación del impuesto.

Forma de presentación: Menos de 5 millones de registros: por vía telemática a través de internet.

Desde 5 millones de registros: en soporte DVD.

Existe un programa de ayuda de la AEAT al que puede accederse en la página web [C:\AEAT\340\\_2009\PROGRAMA\nre9340t.html](C:\AEAT\340_2009\PROGRAMA\nre9340t.html)

Las características de los soportes informáticos se encuentran recogidas en la Ley 4/2008 publicada en el BOE del día 25 de diciembre de 2008.

## **NUEVAS OBLIGACIONES EN LOS LIBROS REGISTRO DE FACTURAS EXPEDIDAS Y DE FACTURAS RECIBIDAS**

El Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan las disposiciones de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario publicado en el BOE 278 de fecha 20 de noviembre de 2007 introdujo novedades en el contenido de los Libros Registro de facturas expedidas y de facturas recibidas aplicables desde el 1 de enero de 2009, que recordamos seguidamente.

### **Libro Registro de facturas expedidas**

Las **novedades** introducidas son las siguientes:

Deberá consignarse:

- La fecha de expedición de la factura y la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta a la anterior.
- El número de identificación fiscal del destinatario. Recordar que no es obligatorio consignar el NIF del destinatario si éste es un particular y la base imponible del impuesto es inferior a 100 euros (artº 6.8 del RD 1496/2003 BOE del 29 de noviembre de 2003).

En el caso de que el destinatario sea menor de 14 años debe figurar también el NIF del representante legal, además del suyo propio.

Al respecto, recordar lo que dispone el artº 19.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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: Para la identificación de los menores de 14 años en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria habrán de figurar tanto los datos de la persona menor de 14 años, incluido su número de identificación fiscal, como los de su representante legal.

Los españoles que realicen o participen en operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria y no estén obligados a obtener el documento nacional de identidad por residir en el extranjero o por ser menores de 14 años, deberán obtener un número de identificación fiscal propio. Para ello, podrán solicitar el documento nacional de identidad con carácter voluntario o solicitar de la Administración tributaria la asignación de un número de identificación fiscal.

- La anotación individualizada de las facturas o documentos sustitutivos se podrá sustituir por la de asientos resúmenes en los que se hará constar la fecha o periodo en que se hayan expedido, base imponible global, el tipo impositivo, la cuota global de facturas o documentos sustitutivos numerados correlativamente y

expedidos en la misma fecha, y los números inicial y final de los documentos anotados, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

- a) Que en los documentos expedidos no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme al Reglamento de facturación (R.D. 1496/2003).
- b) Que las operaciones documentadas se deban entender realizadas dentro de un mismo mes natural.
- c) Que a las operaciones documentadas en ellos les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

### **Libro Registro de facturas recibidas**

Deberá consignarse:

- La fecha de expedición y la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en la factura o documento de aduanas recibido.
- El NIF del obligado tributario a la expedición de la factura.
- Podrá hacerse un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha siempre que procedan de un mismo proveedor con condiciones:
  - a) El importe total del conjunto de las operaciones, IVA no incluido, no exceda de 6.000 euros.
  - b) El importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, IVA no incluido.

## **3. OPERACIONES VINCULADAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN**

En los anteriores Apuntes del mes de diciembre de 2008, dábamos cuenta de la publicación de la modificación en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para dar cabida a la regulación de la documentación obligatoria a confeccionar en el caso de operaciones entre personas o entidades vinculadas.

A título de recordatorio, el día 18 de febrero vencen los tres meses de plazo que se establecieron para la entrada plena en vigor de las obligaciones de documentación de este tipo de operaciones, lo cual quiere decir que a partir del día 19 de febrero TODAS las operaciones entre personas o entidades vinculadas deberán estar documentadas con arreglo a la reglamentación vigente, con independencia del tamaño de la empresa ya que ninguna ha quedado exonerada de esta nueva obligación.

Y recordar que a título de ejemplo el sueldo que percibe el administrador de una sociedad de la que es accionista, es una operación que deberá justificarse.

## **DISPOSICIONES PUBLICADAS DURANTE EL MES DE ENERO DE 2009**

### **Recaudación de ingresos no tributarios**

Resolución de 23 de diciembre de 2008, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera por la que se desarrolla la Orden PRE/3662/2003, de 29 de diciembre, que regula un nuevo procedimiento de recaudación de los ingresos no tributarios recaudados por las Delegaciones de Economía y Hacienda y de los ingresos en efectivo en la Caja General de Depósitos y sus sucursales, para atribuir la facultad de expedición del documento de ingreso 060 a todos los órganos y entidades del sector público estatal.

*Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 3 de fecha 3 de enero de 2009.*

### **Comercio intracomunitario. Estadísticas**

Resolución de 12 de diciembre de 2008, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establecen los códigos estadísticos en la nomenclatura combinada por razón de interés nacional.

*Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 17 de fecha 20 de enero de 2009.*

## **COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

### **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA**

#### **Presupuestos**

Ley 5/2008, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2009.

#### **Medidas fiscales**

Ley 6/2008, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

*B.O.E. número 16 de fecha 19 de enero de 2009.*

### **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA**

#### **Presupuestos**

Ley 3/2008, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2009.

*B.O.E. número 18 de fecha 21 de enero de 2009.*

### **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA**

#### **Presupuestos**

Ley 15/2008, de 23 de diciembre, de presupuestos de la Generalidad de Cataluña para 2009.

### **Medidas fiscales y financieras**

Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y financieras.

*B.O.E. número 22 de fecha 26 de enero de 2009.*

### **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA**

#### **Presupuestos**

Ley 4/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el año 2009.

#### **Medidas fiscales y administrativas**

Ley 5/2008, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2009.

*B.O.E. número 22 de fecha 26 de enero de 2009.*

### **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS**

#### **Presupuestos**

Ley 9/2008, de 19 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2009.

*B.O.E. número 23 de fecha 27 de enero de 2009.*

## CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE FEBRERO DE 2009

### SEMANALMENTE

#### **Impuestos Especiales**

Relación de documentos de acompañamiento expedidos y recibidos en el tráfico intracomunitario durante la semana anterior. Modelos 551 y 552.

La transmisión telemática por Internet de documentos de acompañamiento, 500, de los documentos simplificados de acompañamiento, 503, de las notas de entrega expedidas dentro del procedimiento de venta en ruta NE, y de los comprobantes y recibos de entrega expedidos para documentar los avituallamientos a aeronaves, 540, y embarcaciones, 541, realizadas por el procedimiento de ventas en ruta, debe realizarse dentro del mes siguiente a su expedición o, en su caso, dentro del mes siguiente a su recepción.

Los modelos 553, 554, 555, 557, 558, 570 y 580 se utilizarán para las declaraciones relativas, exclusivamente a fábricas y depósitos fiscales y el modelo 556 se utilizará exclusivamente para las declaraciones de las fábricas de productos intermedios al que se refiere el artículo 32 de la Ley 38/1992.

Ver condiciones específicas para alcoholes artesanos, hidrocarburos, etc.

### HASTA EL DÍA 6

#### **Impuestos Especiales**

\* Enero 2009. Todas las empresas. Modelo 511.

### HASTA EL DÍA 12

#### **Estadística Comercio Intracomunitario (Intrastat)**

\* Enero 2009. Modelos N-I, N-E, O-I, O-E

### HASTA EL DÍA 20

#### **Renta y Sociedades**

**Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, ganancias de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva o de aprovechamientos forestales de vecinos en montes públicos, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.**

\* Enero 2009. Grandes empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128.

#### **Subvenciones e indemnizaciones o ayudas de actividades agrícolas, ganaderas o forestales**

\* Declaración anual 2008. Presentación en soporte y vía telemática por teleproceso. Modelo 346.

#### **Planes, Fondos de Pensiones, Sistemas Alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes Individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia**

Declaración anual 2008. Presentación en soporte magnético y vía telemática (Internet o teleproceso). Modelo 345.

\* **Impuesto sobre el Valor Añadido**

- \* Enero 2009. Exportadores y otros Operadores Económicos. Modelo 303.
- \* Enero 2009. Operaciones asimiladas a las importaciones. Modelo 380.
- \* Enero 2009. Grupo de entidades, modelo individual. Modelo 322.
- \* Enero 2009. Grupo de entidades, modelo agregado. Modelo 353.
- \* Enero 2009. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA. Modelo 340.

**Impuesto sobre las primas de seguros**

- \* Enero 2009. Modelo 430.

**Impuesto General Indirecto Canario**

- \* Enero 2009. Grandes Empresas. Modelo 410
- \* Enero 2009. régimen general devolución mensual. Modelo 411
- \* Enero 2009. Declaración ocasional. Modelo 412.
- \* Enero 2009. Entidades ZEC. Modelo 413.
- \* Régimen especial del grupo de entidades. Mes de enero. Modelos 418 y 419.
- \* Grandes Empresas fabricantes o comercializadoras de labores de tabaco rubio. Mes de enero. Modelo 490.
- \* Exportadores y otros operadores fabricantes o comercializadores de labores de tabaco rubio. Mes de enero. Modelo 490.
- \* Enero 2009. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IGIC. Modelo 340.

**Impuestos especiales**

- \* Diciembre 2008. Grandes Empresas. (\*) Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- \* Cuarto trimestre 2008 (\*). Excepto grandes empresas (\*). Modelos 554, 555, 556, 557, 558.
- \* Noviembre 2008. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- \* Cuarto Trimestre 2008. Excepto Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- \* Enero 2009. Todas las empresas. Modelos 564, 566.
- \* Enero 2009. Todas las empresas (\*). Modelos 570, 580.
- \* Enero 2009. Grandes Empresas. Modelo 560.

(\*) Los Operadores registrados y no registrados, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510.

**Número de identificación fiscal**

- \* Cuarto trimestre 2008. Declaración trimestral de cuentas y operaciones cuyos titulares no han facilitado el N.I.F. a las Entidades de Crédito. Soporte y vía telemática por teleproceso. Modelo 195.
- \* Declaración anual 2008. Identificación de las operaciones con cheques de las entidades de crédito. Soporte y vía telemática por teleproceso. Modelo 199.

## **HASTA EL DÍA 2 DE MARZO**

### **Impuesto sobre Sociedades**

Entidades cuyo ejercicio coincida con el año natural:

Opción/renuncia a la opción para el cálculo de los pagos fraccionados sobre la parte de la base imponible del periodo de los tres, nueve u once meses de cada año natural. Modelo 036.

Si el ejercicio no coincide con el año natural: la opción/renuncia a la opción se ejercerá en los primeros dos meses de cada ejercicio o entre el inicio del ejercicio y el fin del plazo para efectuar el primer pago fraccionado, si este plazo es inferior a dos meses.