

SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

26690 *Pleno. Sentencia 175/2025, de 20 de noviembre de 2025. Cuestión de inconstitucionalidad 2525-2024. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en relación con la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el artículo 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018. Principio de capacidad económica: constitucionalidad del método de cálculo de los pagos a cuenta, autónomos y provisionales respecto de la obligación tributaria principal, del impuesto sobre sociedades. Voto particular.*

ECLI:ES:TC:2025:175

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, presidente, y las magistradas y magistrados doña Inmaculada Montalbán Huertas, don Ricardo Enríquez Sancho, doña María Luisa Balaguer Callejón, don Ramón Sáez Valcárcel, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, doña María Luisa Segoviano Astaburuaga, don César Tolosa Tribiño, doña Laura Díez Bueso y don José María Macías Castaño, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2525-2024, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en relación con la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, redactada por el art. 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018. Han comparecido y formulado alegaciones el Gobierno, el fiscal general del Estado y la entidad Hobali, S.A. Ha sido ponente la magistrada doña María Luisa Segoviano Astaburuaga.

I. Antecedentes

1. El día 12 de abril de 2024 tuvo entrada en el registro de este tribunal un oficio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, al que se acompañaba, junto al testimonio del procedimiento ordinario núm. 1385-2022, el auto de 6 de marzo de 2024, por el que se acordaba el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto de la disposición indicada en el encabezamiento, por la posible vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

2. El auto trae causa de los siguientes antecedentes:

a) Hobali, S.A., ingresó los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades correspondientes a 2018 conforme al sistema de cálculo establecido en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre

sociedades (LIS), aplicable a las entidades con una cifra de negocios superior a diez millones de euros, como era su caso. El monto total del segundo pago fraccionado (único que arrojó un importe a ingresar) fue de 722 324,74 €, ingresado el 15 de octubre de 2018. La cuota líquida del impuesto correspondiente a 2018, resultante de la autoliquidación, presentada el 25 de julio de 2019, ascendió a 541 032,03 €. Restando a dicho importe el pago fraccionado citado y las retenciones (37 786,55 €), resultó un importe a devolver de 219 079,26 €, que la entidad recibió el 27 de diciembre de 2019.

El 7 de julio de 2020 la entidad solicitó a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) el resarcimiento del perjuicio financiero sufrido por el exceso del pago fraccionado respecto de la cuota líquida del impuesto sobre sociedades de 2018. Dicho perjuicio se cuantificaba en 9523,80 €, resultantes de aplicar el tipo de interés de demora al importe a devolver (219 079,26 €), durante el tiempo transcurrido entre el momento de ingreso del pago fraccionado y la fecha de la devolución.

Hobali, S.A., fundamentaba la solicitud en la inconstitucionalidad de la disposición adicional decimocuarta LIS, que considera contraria al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, dado que el método de cálculo de los pagos fraccionados difiere notablemente del aplicado para determinar la obligación tributaria principal (que, en el impuesto sobre sociedades, se concreta en la cuota líquida), lo que obliga a anticipar un importe muy superior a esta, con el esfuerzo financiero consiguiente.

b) La AEAT rechazó la solicitud, decisión que fue confirmada en vía de reclamación económico-administrativa. Contra la desestimación de la reclamación en dicha vía, se promovió un recurso contencioso-administrativo ante la sala correspondiente del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Una vez concluido el procedimiento, la sala, por providencia de 18 de enero de 2024, acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por plazo común e improrrogable de diez días, sobre el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto de la citada disposición adicional decimocuarta LIS, aprobada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018 (Ley 6/2018), por vulnerar el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

c) El abogado del Estado presentó un escrito el día 6 de febrero de 2024 en el que se manifestaba en contra del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. La entidad demandante, por escrito de 7 de febrero de 2024, alegó que sí lo consideraba justificado. Por su parte, el Ministerio Fiscal, por medio de un escrito de 15 de febrero, indicó que estimaba cumplidos los presupuestos procesales para dicho planteamiento.

3. El auto de planteamiento del día 6 de marzo de 2024 argumenta, en síntesis, lo siguiente:

a) El recurso contencioso-administrativo del proceso *a quo* tiene por objeto la reclamación del perjuicio financiero sufrido por la recurrente a causa del mayor importe de los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades respecto de la cuota líquida del impuesto de 2018. Detalla que la mercantil recurrente calculó los pagos fraccionados de dicho ejercicio aplicando la disposición adicional decimocuarta LIS, según la redacción dada por la Ley 6/2018, y que la solicitud de resarcimiento se fundamentaba en que este precepto era inconstitucional. Asimismo, el auto precisa que la duda de constitucionalidad se centra en el principio de capacidad económica, descartando otros motivos invocados en el recurso, referentes a la posible vulneración de los arts. 14 y 134.7 CE.

Tras exponer la evolución normativa seguida por el precepto, la Sala sostiene que el sistema de cálculo de los pagos fraccionados aplicable a las empresas con una cifra de negocios de, al menos, diez millones de euros, no tiene en cuenta los ajustes al resultado contable ni las compensaciones de bases imponibles negativas que se aplican para calcular la base imponible del impuesto. Por ello, genera una «profunda desconexión» entre la capacidad económica del sujeto pasivo, medida a través de la base imponible, y la magnitud considerada a efectos de los pagos a cuenta (el resultado contable positivo).

En apoyo de esto, cita doctrina del Tribunal Supremo (entre otras, la sentencia de 19 de mayo de 2000, recurso núm. 75-1999, ECLI:ES:TS:2000:4067), según la cual una anticipación de cuotas tributarias constante y desacorde con la forma de determinación de la cuota final del impuesto puede quebrar el principio de capacidad económica. Si esta capacidad se mide por las normas reguladoras de la base imponible del impuesto y el cálculo de los pagos fraccionados exige anticipar una cuota sobre rentas que no integrarán esa base imponible, se está gravando una capacidad irreal, distinta a la que debe tributar por decisión del propio legislador, en contra del art. 31.1 CE.

El auto considera que el carácter autónomo de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta no puede justificar una profunda desconexión entre la renta medida por la base imponible, como índice revelador de capacidad económica a efectos de la liquidación del impuesto, y la que se toma a efectos del cálculo de los pagos a cuenta (el resultado contable).

El órgano judicial se centra en la cuantía mínima de los pagos fraccionados por el resultado de aplicar un 23 por 100 sobre el resultado contable positivo, lo que –a su juicio– obliga a las entidades a contribuir al sostenimiento del gasto público en mayor medida que con el ingreso de la obligación tributaria principal, lo que rompe la necesaria correlación entre ambas magnitudes. En particular, la Sala afirma que el sistema genera una «anticipación de cuotas tributarias de forma constante, y desacorde con la forma de determinación de la cuota final del impuesto».

b) Descendiendo al caso del proceso *a quo*, el auto puntualiza que a la recurrente se le exigió en 2018 un pago anticipado superior en 219 079,26 € a la cuota líquida, diferencia que incluso habría sido mayor de haber tenido derecho a más beneficios fiscales; beneficios que el método cuestionado no tiene en cuenta. Aduce que, de forma sistemática, los pagos fraccionados siempre serán mayores que la cuota final a pagar, debido a que para los primeros no se aplican los mismos parámetros de valoración que para la segunda. Sostiene que no es lícito aplicar distintos índices de capacidad económica en los pagos a cuenta que cuando se liquida el impuesto, ya que esto convierte los pagos fraccionados en un sistema de financiación gratuito de la administración, al margen de la verdadera capacidad económica del obligado tributario. Según la Sala, el resultado contable de una empresa no refleja la capacidad económica del sujeto pasivo, que se mide realmente a través de la base imponible.

El auto se refiere a la posición que mantuvo el fiscal general del Estado en la cuestión de inconstitucionalidad que dio lugar a la STC 78/2020, de 1 de julio, y argumenta que la obligación tributaria principal y la de realizar pagos a cuenta están estrechamente conectadas y deben cuantificarse con criterios idénticos.

La Sala concluye, con cita de distintos pronunciamientos del Tribunal Supremo, que la norma cuestionada deja de atender a la capacidad económica real de los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades y somete a tributación una base ficticia o irreal, lo que resulta contrario a las exigencias derivadas del art. 31.1 CE, por lo que acuerda plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

4. El 5 de junio de 2024 el magistrado don Juan Carlos Campo Moreno comunicó al presidente de este tribunal que concurría la causa de abstención del art. 219.13 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), por haber participado como diputado en la votación de 28 de junio de 2019 mediante la que fue aprobada definitivamente la Ley 6/2018.

Por medio del ATC 59/2024, de 17 de junio, el Pleno estimó justificada la abstención, apartándole definitivamente del conocimiento de esta cuestión de inconstitucionalidad. Mediante acuerdo de la misma fecha, el presidente designó como nueva ponente a doña María Luisa Segoviano Astaburuaga.

5. Por providencia de 11 de febrero de 2025, el Pleno del Tribunal, a propuesta de la Sección Primera, acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad; reservar para sí su conocimiento, de conformidad con el art. 10.1 c) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC); dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme

establece el art. 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, al Gobierno y al fiscal general del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes; comunicar la admisión a trámite a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, a fin de que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 35.3 LOTC, permanezca suspendido el proceso hasta que el Tribunal resuelva definitivamente la cuestión; y publicar su incoación en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que tuvo lugar en el «BOE» núm. 41, de 17 de febrero de 2025).

6. Por escritos registrados los días 20 y 26 de febrero de 2025 el Congreso de los Diputados y el Senado, respectivamente, comunicaron los acuerdos adoptados por sus mesas de personarse en el presente proceso constitucional, ofreciendo su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

7. El 26 de febrero de 2025, Hobali, S.A., recurrente en el proceso *a quo*, presentó un escrito solicitando su personación en el procedimiento, a lo que se accedió mediante diligencia de ordenación de 18 de marzo de 2025.

8. Mediante escrito registrado el 7 de marzo de 2025, el abogado del Estado se personó y formuló las siguientes alegaciones, en defensa de la constitucionalidad de la norma:

a) Tras referirse a la doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica, menciona el auto del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2018 (recurso de casación núm. 4346-2018, ECLI:ES:TS:2018:10654A) que, en relación con la disposición adicional decimocuarta LIS, afirma que «los beneficios sociales se pueden considerar como un indicio suficiente de la capacidad económica de las sociedades llamadas a cumplir con tales obligaciones a cuenta. Consecuentemente, y puesto que no se exige el anticipo del impuesto en función de un parámetro alejado de las posibilidades de contribuir del sujeto pasivo, tampoco resulta evidente la vulneración del referido principio de capacidad económica».

b) El abogado del Estado afirma que la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta es autónoma respecto de la obligación tributaria principal, tal como establece el art. 23.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT). Argumenta que el legislador no solo puede decidir legítimamente la carga tributaria –la obligación tributaria principal– sino también la carga financiera temporal derivada de los pagos a cuenta. La misma potestad de imposición que ampara el establecimiento de la obligación tributaria principal justifica imponer la temporalidad financiera sobre su forma de cumplimiento.

Subraya que la función de los pagos a cuenta es permitir la financiación del Tesoro, periodificando y adelantando la carga tributaria respecto al momento de cálculo de la obligación principal. Precisamente por eso se conciben como una obligación autónoma y su establecimiento está reservado a la ley, teniendo esta libertad para configurar las reglas para su determinación.

El representante del Gobierno aduce que no hay una exigencia constitucional de que los pagos a cuenta se calculen de igual forma que la obligación tributaria principal, pudiendo establecerse momentos distintos para aplicar magnitudes como los beneficios fiscales, las pérdidas de ejercicios anteriores, etc., de manera que algunas se tengan en cuenta en los pagos fraccionados y otras solo al presentar la autoliquidación. Aunque reconoce que la libertad del legislador no es absoluta, porque debe atenerse al principio de capacidad económica, niega que cualquier desconexión entre la cuantía de la obligación principal y de los pagos fraccionados convierta a estos en inconstitucionales.

c) Aplicando lo anterior a la norma cuestionada, afirma que no hay nada más apegado al principio de capacidad económica que el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias, que refleja los beneficios obtenidos por la entidad. En

consecuencia, un mayor resultado positivo refleja una mayor rentabilidad, una mayor solvencia y menor riesgo financiero, así como una mayor capacidad de inversión y crecimiento y una fortaleza competitiva. Por tanto, no puede considerarse anómalo que el legislador opte por utilizar, a efectos de determinar el importe mínimo de los pagos fraccionados, un concepto como el resultado contable positivo. Así, cabe afirmar que la determinación del importe mínimo de los pagos fraccionados se realiza sobre una magnitud que refleja capacidad económica de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades. Y una capacidad económica real, existente, no meramente ficticia.

La duda de constitucionalidad se centra en que para los pagos fraccionados no se consideren determinados elementos que sí se toman en cuenta para hallar la cuota líquida (por ejemplo, los beneficios fiscales y las bases imponibles negativas). Para el abogado del Estado, esto solo significa que el momento elegido por el legislador para tomar en cuenta esas magnitudes es posterior, pero no convierte en inconstitucional la norma. Los pagos fraccionados son, por definición, obligaciones provisionales y el precepto tan solo retrasa la aplicación de ciertos beneficios fiscales y compensaciones hasta el momento de calcular la obligación principal.

El abogado del Estado precisa que también hay otros ajustes de naturaleza temporal (amortizaciones aceleradas, determinadas provisiones...) que, desde un punto de vista fiscal, pueden dar lugar a ajustes positivos o negativos, atendiendo a un criterio de imputación temporal fiscal distinto al contable. Por ello, es imposible aseverar, dada la heterogeneidad de los componentes del resultado contable de los distintos contribuyentes del impuesto sobre sociedades, que exista una categoría concreta de obligados que vaya a verse sistemáticamente perjudicada por la aplicación del importe mínimo de los pagos fraccionados.

Dicho en otros términos, tomando en consideración los ajustes extracontables que deben practicarse para determinar la base imponible, esta puede ser mayor o menor que el resultado contable. Por tanto, es «manifiestamente incorrecto» afirmar que el importe mínimo de los pagos fraccionados supondrá, en todo caso, anticipar un pago a favor de la hacienda pública, en cuantía superior al impuesto que definitivamente deberán satisfacer los contribuyentes afectados.

De acuerdo con lo expuesto, en la configuración de los pagos fraccionados no se pueden tener en cuenta todos los elementos que afectan al cálculo de la cuota del impuesto y que dependen de las singularidades propias de cada contribuyente. El principio de capacidad económica no se infringe por el hecho de que, en determinados casos, la cuantía ingresada por los pagos a cuenta resulte superior a la cuota final del impuesto, como consecuencia de las circunstancias concretas de cada contribuyente. Además, el legislador ya ha tenido en cuenta algunas particularidades, exceptuando del importe mínimo de los pagos fraccionados a determinadas operaciones y contribuyentes, para resolver las posibles asimetrías que pudieran generarse. Concluye, por todo ello, que no se vulnera el principio de capacidad económica.

9. El 9 de abril de 2025, tuvo entrada en el registro del Tribunal el escrito de alegaciones del fiscal general del Estado, en el que, en síntesis, argumenta lo siguiente:

a) Comienza indicando que la presente cuestión presenta una total identidad con la núm. 2840-2024, planteada por el mismo órgano judicial, por lo que sus alegaciones serán iguales en ambos procesos. Acto seguido, analiza el juicio de aplicabilidad y relevancia y concluye que incurre en un importante déficit de desarrollo argumental, pues el auto de planteamiento apenas hace referencia al caso concreto en el que se plantea la duda de constitucionalidad y a la repercusión que tiene el precepto cuestionado en la entidad Hobali, S.A.

Según el fiscal general del Estado, el auto hace una argumentación abstracta, sin exponer, con relación a la impugnación que hace la recurrente sobre el exceso de los pagos fraccionados abonados respecto de la cuota del impuesto del ejercicio 2018, cuáles fueron los elementos que la entidad Hobali, S.A., no pudo aplicar al calcular los pagos fraccionados como consecuencia del régimen de la disposición adicional

decimocuarta LIS; ni si esos elementos eran permanentes y previsibles, o si dependían de las circunstancias concretas de su actividad en el concreto ejercicio.

Por lo expuesto, el fiscal general considera que el órgano judicial no ha realizado una exposición suficientemente razonada sobre la aplicabilidad y relevancia de la disposición adicional decimocuarta LIS al caso del proceso *a quo*.

b) En cuanto al fondo de la cuestión, tras recordar la doctrina sobre el principio de capacidad económica, alega que la autonomía de los pagos fraccionados implica la posibilidad de exigir la deuda tributaria, o una parte de ella, con anterioridad al devengo de la obligación tributaria principal y a cuenta de esta. Recuerda que la cuota definitiva del impuesto de sociedades no se determina hasta que, producido el devengo del impuesto, el contribuyente presenta la autoliquidación (en el mes de julio del año siguiente).

La autonomía de los pagos fraccionados respecto de la obligación tributaria principal permite que sus parámetros de cálculo no respondan necesariamente a criterios idénticos. El límite insoslayable es que se respete la capacidad económica del contribuyente, sin gravar rentas irreales o ficticias.

En contra de lo expuesto por la sala que promueve la cuestión de inconstitucionalidad, el fiscal general sostiene que tomar como base de cálculo para los pagos fraccionados el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias no supone gravar una capacidad económica irreal o ficticia, ya que el resultado contable positivo de una empresa constituye una manifestación real de una capacidad económica.

Por tanto, la regulación cuestionada no infringe el principio de capacidad económica, que se pone de manifiesto por el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que, por la propia naturaleza de esa obligación anticipada y provisional, se difiera a un momento posterior la modulación de la medida o del *quantum* de capacidad que resulta gravada por la obligación principal con las correcciones fiscales que, de conformidad con la Ley del impuesto sobre sociedades, delimitan la base imponible del impuesto.

Es decir, el legislador ha determinado, como base de cálculo de los pagos fraccionados, un presupuesto expresivo de capacidad económica, que también forma parte de la base de cálculo del impuesto de sociedades, aunque esta última aparezca modulada por los elementos de corrección fiscales que sirven para configurar la base imponible del impuesto.

La posibilidad de que, en algunos casos, la cuantía de los pagos fraccionados exceda de la cuota definitiva del impuesto no puede considerarse en sí misma como una infracción del principio de capacidad económica, dado que el exceso anticipado es devuelto en el plazo legalmente establecido. Además, debe tenerse en cuenta que esos anticipos suponen un menor esfuerzo financiero para una gran empresa que para una pequeña o, en su caso, para un particular.

Es posible sostener que, con el fin de conseguir el mejor ajuste posible entre la cuantía del pago fraccionado calculado sobre la base del resultado positivo contable y la renta que posteriormente se grava por el impuesto, el legislador debía prever aquellos elementos de corrección fiscales que son de carácter permanente para cada contribuyente para evitar relevantes y previsibles desfases. En este sentido, en la propia disposición adicional decimocuarta LIS se recogen diversos supuestos en que no se aplica el método controvertido.

En conclusión, el fiscal general del Estado finaliza instando la inadmisión de la cuestión y, subsidiariamente, su desestimación.

10. Por medio de escrito registrado en el Tribunal el día 9 de abril de 2025, la mercantil Hobali, S.A., formuló las alegaciones siguientes:

a) Comienza subrayando la identidad existente entre esta cuestión de inconstitucionalidad y la núm. 2840-2024, por lo que interesa su acumulación.

La mercantil indica que calculó los pagos fraccionados de 2018 a partir del resultado contable, esto es, sin considerar ni los ajustes positivos o negativos necesarios para

determinar la base imponible ni tampoco la compensación de las bases impositivas negativas de ejercicios anteriores, por no permitirlo la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta LIS, que le era aplicable. Esto supuso un notable incremento de la carga tributaria respecto a la obligación principal del impuesto sobre sociedades.

Señala que esta circunstancia, lejos de ser excepcional o extraordinaria, es la tónica general para las empresas que determinan sus pagos fraccionados conforme a la disposición adicional decimocuarta LIS. Cita, al respecto, el caso que dio lugar a la STC 78/2020.

Manifiesta compartir plenamente los argumentos del auto de planteamiento, que viene a reforzar con las consideraciones siguientes.

b) Los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades no pueden desligarse de tal forma de la obligación tributaria principal, hasta el punto de determinarse por unos parámetros distintos. Esta desconexión entre los pagos fraccionados y la obligación tributaria principal es contraria al principio de capacidad económica.

El legislador ya ha establecido que la renta que somete a tributación el impuesto sobre sociedades se concreta en la base imponible, resultado de aplicar al resultado contable los ajustes extracontables y la compensación de las bases impositivas negativas de ejercicios anteriores. Por ello, considera que hacer tributar al contribuyente sobre una magnitud distinta supone exigir una prestación tributaria en situaciones que no son expresivas de capacidad económica. No es posible exigir anticipadamente importes que posteriormente no son debidos a la hora de cuantificar la obligación tributaria principal. Si se hace, se rompe la correlación que debe existir entre la cuota definitiva y sus anticipos.

Recuerda que los pagos fraccionados se configuran como una vía para procurar recursos a la hacienda pública a cuenta del impuesto definitivo, permitiendo graduar el esfuerzo que este supone para los contribuyentes. Por ello, es necesario que el cálculo del pago fraccionado se realice de manera similar al cálculo de la cuota definitiva, para que el anticipo del impuesto sea lo más fiel posible a la realidad.

En apoyo de la tesis anterior cita diversas sentencias del Tribunal Supremo, según las cuales la falta de correlación entre el importe anticipado y el impuesto final produce un enriquecimiento injusto para la hacienda pública. Según dichos pronunciamientos, debe existir la máxima correspondencia entre la base imponible y la base de cálculo de los pagos a cuenta.

c) En línea con lo anterior, Hobali, S.A., sostiene que los ajustes extracontables y la compensación de bases impositivas negativas en el impuesto sobre sociedades tienen su razón de ser en el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, por lo que obligar a las empresas con un elevado volumen de facturación a ingresar un pago fraccionado sobre el resultado contable, sin considerar dichos parámetros, conduce a resultados confiscatorios y ajenos a la capacidad económica.

En conclusión, Hobali, S.A., sostiene que la imposibilidad de considerar en los pagos fraccionados las bases impositivas negativas de ejercicios anteriores es inconstitucional porque genera una tributación sobre beneficios ficticios. El principio de capacidad económica debe analizarse desde una perspectiva dinámica y plurianual y no estática año a año, lo que obliga a que las sociedades que han tenido pérdidas las compensen en el año en el que generan beneficios para minorar su base imponible y reducir su tributación. Máxime cuando el legislador no ha previsto en la normativa vigente (art. 26.1 LIS) ninguna limitación temporal a la compensación de bases impositivas negativas.

Para la entidad recurrente, con la disposición adicional decimocuarta LIS, el pago fraccionado deja de ser un pago a cuenta del impuesto sobre sociedades, y pasa a ser una suerte de tributo sobre unas rentas que, posteriormente, no deben tributar, por no ser constitutivas de capacidad económica.

d) Por último, aun reconociendo que es una facultad del Tribunal conforme al art. 39.2 LOTC, defiende la conveniencia de ampliar el objeto de la presente cuestión a aquellos vicios de inconstitucionalidad invocados en el proceso *a quo*, pero no incluidos en el auto de planteamiento; en concreto, la vulneración de los arts. 14 y 134.7 CE.

11. Mediante providencia de 18 de noviembre de 2025 se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el día 20 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto del recurso y posiciones de las partes.

A) La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana promueve la presente cuestión de inconstitucionalidad, respecto de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), redactada por el art. 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018 (Ley 6/2018), con el tenor siguiente:

«Disposición adicional decimocuarta. *Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.*

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos diez millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del art. 40 de esta ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por 100 del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del art. 29 de esta ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por 100.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del art. 17 de esta ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo XIV del título VII de esta ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el art. 34 de esta ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del art. 29 de esta ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario, ni a las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del art. 40 de esta ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.

La excepción prevista en esta disposición para las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014 no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018.»

B) La cuestionada disposición adicional decimocuarta LIS ha tenido tres redacciones:

a) El precepto se incorporó a la Ley del impuesto sobre sociedades por el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público. Esta redacción original fue declarada inconstitucional y nula por la STC 78/2020, de 1 de julio, que estimó una cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en la que se planteaba la posible vulneración de los arts. 86.1, en relación con los límites materiales del decreto-ley, y 31.1 CE, respecto del principio de capacidad económica. El Tribunal apreció la primera vulneración, sin abordar la segunda, a la que se refiere el presente proceso.

b) La disposición adicional decimocuarta LIS fue redactada de nuevo por el art. 71 de la citada Ley 6/2018, con efectos a partir de 1 de enero de 2018. Sobre dicha redacción, que es la aplicable *ratione temporis* al proceso *a quo* (referido a los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades de Hobali, S.A., de 2018), versa la presente cuestión de inconstitucionalidad. El art. 71 de la Ley 6/2018 reprodujo íntegramente el tenor original de la disposición adicional decimocuarta LIS, añadiendo un nuevo inciso para exceptuar de su ámbito de aplicación a las entidades de capital-riesgo. Esta adición carece de trascendencia para el presente proceso constitucional, pues Hobali, S.A., se dedica a la actividad de «hoteles y alojamientos similares», según consta en el expediente administrativo.

c) Finalmente, el art. 4 de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, añadió un nuevo párrafo a la disposición adicional decimocuarta LIS, con efectos a partir de 1 de enero de 2019, sin relevancia para la presente cuestión de inconstitucionalidad.

C) Como se ha expuesto con más detalle en los antecedentes, la Sala promotora de la cuestión argumenta que el sistema de cuantificación de los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades aplicable a las grandes empresas (aquellas con una cifra de negocios de, al menos, diez millones de euros en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo), al basarse en el resultado contable y no tener en cuenta los ajustes ni las compensaciones de bases imponibles negativas que se aplican para calcular la base imponible, genera unos pagos a cuenta desconectados de la obligación tributaria principal o cuota líquida del impuesto. Sostiene que, en virtud del método legal de cálculo aquí cuestionado, la cuantía de los pagos fraccionados será sistemáticamente mayor que la de dicha cuota líquida, gravando así una capacidad económica irreal o ficticia. Según el auto de planteamiento, la falta de correlación en la cuantificación de estas obligaciones tributarias, principal y a cuenta, que debiera adecuarse ex art. 31.1 CE a criterios «idénticos», infringe el principio de capacidad económica.

La entidad recurrente en el proceso *a quo* apoya el anterior planteamiento, alegando que los pagos fraccionados no pueden desligarse de la obligación tributaria principal hasta el punto de calcularse con unos parámetros distintos. Asimismo, solicita ampliar el canon de enjuiciamiento a aquellos motivos invocados en su demanda, pero no incluidos en el auto de planteamiento, en concreto, la posible vulneración de los arts. 14 y 134.7 CE.

Por su parte, el abogado del Estado solicita la desestimación de la cuestión. Parte de que los pagos fraccionados son autónomos y provisionales respecto de la obligación tributaria principal y afirma que no hay una exigencia constitucional de que ambas se calculen de la misma forma. En particular, la ley puede decidir que ciertas variables que se toman en cuenta para determinar la obligación tributaria principal no se computen en el momento de cuantificar los pagos fraccionados. A su juicio, el resultado contable positivo que utiliza el precepto cuestionado es una forma válida de medir la capacidad económica. Además, considera incorrecto concluir que la determinación de los pagos fraccionados a partir del resultado contable arroja *per se* unos importes superiores a la obligación tributaria principal o cuota líquida del impuesto, que se fija a partir de la base imponible, ya que esta magnitud puede ser inferior, pero también superior, al resultado contable.

El fiscal general del Estado interesa la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad, por la inadecuada formulación del juicio de aplicabilidad y relevancia; y, subsidiariamente, su desestimación, por razones similares a las esgrimidas por el abogado del Estado.

D) Es necesario precisar que, aunque el auto de planteamiento cuestiona la disposición adicional decimocuarta LIS en su conjunto, el objeto del proceso debe acotarse a la letra a) del apartado 1, por ser el que regula el método de cálculo basado en el resultado contable que –según se indica en el auto de planteamiento– fue el aplicado por la entidad recurrente y al que se circunscriben las objeciones formuladas por la sala.

2. Cuestiones preliminares.

Antes de abordar el examen de constitucionalidad de la norma, debemos analizar determinadas cuestiones preliminares:

A) Por un lado, el fiscal general del Estado ha interesado la inadmisión de la cuestión por la insuficiente argumentación del juicio de aplicabilidad y relevancia (art. 35.1 LOTC). Este requisito, al ser de orden público procesal, puede ser examinado por este tribunal, de oficio o a instancia de parte, en la fase de resolución de este proceso constitucional (por todas, STC 27/2025, de 29 de enero, FJ 2, y las allí citadas).

a) Es doctrina constitucional reiterada que «corresponde al órgano judicial proponente realizar el juicio de aplicabilidad y relevancia de la norma legal cuestionada, y que, por ser la elección de la norma aplicable una cuestión de legalidad ordinaria, este tribunal debe limitarse a realizar un control externo sobre el juicio realizado por el órgano judicial, que excluye la revisión del criterio judicial acerca de la aplicabilidad de la norma, salvo que resulte con toda evidencia errado, porque sea notoriamente inconsistente o equivocada la argumentación judicial sobre la aplicabilidad al caso de la norma cuestionada (por todas, STC 38/2014, de 11 de marzo, FJ 3), o, como señala la STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 1 b), porque “de manera notoria, sin necesidad de examinar el fondo debatido y en aplicación de principios jurídicos básicos, se advierte que la argumentación judicial en relación con el juicio de relevancia resulta falta de consistencia” (STC 43/2015, de 2 de marzo, FJ 3)» (STC 123/2021, de 3 de junio, FJ 2, con cita de la STC 23/2017, de 16 de febrero, FJ 2).

b) En el presente asunto, el auto de planteamiento indica que el proceso *a quo* versa sobre el perjuicio financiero reclamado por Hobali, S.A., a resultas del exceso de los pagos fraccionados respecto de la obligación tributaria principal del impuesto sobre sociedades de 2018; perjuicio derivado de que tuvo que calcular dichos pagos fraccionados con el método previsto en la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta LIS, en la redacción dada por el art. 71 de la Ley 6/2018. Según afirma el órgano judicial, esto implicó cuantificarlos a partir del resultado contable positivo, sin computar los ajustes extracontables ni las compensaciones de bases imponibles negativas que se aplican para calcular la base imponible, a partir de la cual se halla la obligación tributaria principal o cuota líquida del impuesto (razonamiento jurídico primero del auto).

La Sala concreta que el exceso anticipado mediante los pagos fraccionados fue de 219 079,26 €, que fue el resultado a devolver que arrojó la autoliquidación del impuesto sobre sociedades de 2018. Añade que este importe habría sido incluso superior de ser mayores los beneficios fiscales a los que hubiera tenido derecho el contribuyente y que no se computan para el cálculo de los pagos fraccionados. De este modo, la Sala concluye que la falta de consideración de todas las magnitudes que integran la base imponible es la causa del exceso producido y, por tanto, del perjuicio financiero reclamado (razonamiento jurídico segundo).

c) A partir de lo expuesto, conforme al control meramente externo que corresponde realizar a este tribunal, apreciamos que la sala ha razonado suficientemente por qué la disposición adicional decimocuarta LIS, en concreto la letra a) de su apartado 1, según la redacción dada por la Ley 6/2018, es aplicable y relevante para el fallo (art. 35.1 LOTC). La Sala justifica que Hobali, S.A., debía calcular los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades de 2018 conforme a dicho precepto e indica que el método de cálculo basado en el resultado contable positivo provocó que los pagos fraccionados fueran superiores en 219 079,26 € a la obligación tributaria principal o cuota líquida de dicho impuesto (para ser exactos, el exceso debido a los pagos fraccionados fue de 181 292,72 €, dado había retenciones por importe de 37 786,55 €). El órgano judicial subraya que el exceso –y el consiguiente perjuicio financiero– fue consecuencia directa de calcular los pagos fraccionados a partir del resultado contable positivo y no de la base imponible.

Por consiguiente, frente a lo alegado por el fiscal general del Estado, el auto de planteamiento sí expone que la razón del perjuicio financiero sufrido por Hobali, S.A., radica en que los pagos fraccionados se han calculado por un método distinto del utilizado para hallar la obligación tributaria principal o cuota líquida; y que, de haberse aplicado el mismo método, el citado perjuicio no se habría producido, o habría sido muy inferior. De este modo, para resolver si Hobali, S.A., tiene derecho a ser compensada por el perjuicio financiero, es necesario determinar si las reglas aplicadas se ajustan a la Constitución.

Queda, pues, desestimado el óbice.

B) Por otro lado, Hobali, S.A., solicita la acumulación de las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 2525-2024 y 2840-2024, así como la ampliación del enjuiciamiento a la posible vulneración de los arts. 14 (principio de igualdad) y 134.7 CE (modificación de los pagos fraccionados mediante la Ley de presupuestos).

a) Respecto de la primera cuestión, cabe recordar que la acumulación de procesos es una facultad que el art. 83 LOTC atribuye al Tribunal, con el fin de garantizar la economía procesal y evitar que una tramitación separada pueda dividir la continencia de la causa (por todos, ATC 728/1984, de 22 de noviembre). En el presente caso, la salvaguarda de tales principios no exige la tramitación conjunta de los citados procesos constitucionales, por lo que procede rechazar la solicitud planteada (STC 149/2020, de 22 de octubre, FJ 2).

b) En cuanto a la ampliación del canon de enjuiciamiento a preceptos distintos de los incluidos en el auto de planteamiento, la doctrina de este tribunal viene descartando que «las partes que intervienen en las cuestiones de inconstitucionalidad puedan válidamente, por el cauce del art. 39.2 LOTC, extenderlas a aspectos no contemplados por el órgano judicial que las plantea, en tanto que la cuestión de inconstitucionalidad es un instrumento procesal puesto a disposición de los jueces y tribunales de justicia con la finalidad de obtener respuesta de esta jurisdicción constitucional que resuelva las dudas de inconstitucionalidad que le susciten los preceptos legales que vienen obligados a aplicar en los procesos sometidos a su conocimiento y, en tal sentido, los términos en que expresen los órganos judiciales esas dudas son, en principio, los que delimitan el objeto de las cuestiones de inconstitucionalidad» [STC 112/2024, de 10 de septiembre, FJ 2 d), con cita de la STC 113/1989, de 22 de junio, FJ 2].

Así pues, la duda de constitucionalidad, referida a la infracción del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, ya ha sido delimitada por el órgano judicial tanto en el trámite de audiencia como en el auto de planteamiento, en los términos que han quedado expuestos en los antecedentes, a los que debemos acotar nuestro enjuiciamiento.

C) Una vez despejados los extremos anteriores, en los fundamentos siguientes examinaremos la duda de constitucionalidad planteada. Para ello, comenzaremos analizando la naturaleza de la obligación de realizar pagos fraccionados y su regulación en el impuesto sobre sociedades (fundamento jurídico 3); a continuación, expondremos la doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica (fundamento jurídico 4) y, por último, aplicaremos dicha doctrina para enjuiciar el precepto cuestionado (fundamento jurídico 5).

3. Los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades.

A) Según el apartado 1 del art. 40 LIS, «[e]n los primeros veinte 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».

Los pagos fraccionados, los ingresos a cuenta y las retenciones son distintos tipos de «pagos a cuenta» mediante los cuales el Tesoro obtiene un flujo regular de ingresos a medida que los contribuyentes van obteniendo las rentas sometidas a tributación. Al mismo tiempo, el sistema de pagos a cuenta facilita a los contribuyentes el fraccionamiento de la cuota tributaria (*pay as you earn*), evitando que esta se concentre en el momento de liquidar el tributo, lo que en tributos periódicos, como el impuesto sobre sociedades y el IRPF, se hace varios meses después de finalizado el período impositivo (en el caso del impuesto sobre sociedades, para el supuesto más habitual de que el período impositivo coincida con el año natural, la autoliquidación se presenta en los primeros 25 días del mes de julio del año siguiente). Al liquidar el impuesto y calcular la cuota tributaria, se restan los pagos a cuenta soportados, obteniéndose la cantidad que se debe ingresar en la hacienda pública o que esta ha de devolver.

El art. 17.3 LGT distingue entre la «obligación tributaria principal» y la «obligación de realizar pagos a cuenta», que son obligaciones tributarias materiales, es decir, de contenido pecuniario, por contraposición a las obligaciones formales (art. 29 LGT), que son obligaciones de hacer, relacionadas con la gestión de los tributos como es, entre otras, la de presentar la autoliquidación. La tipología de obligaciones tributarias materiales se completa con las «obligaciones establecidas entre particulares resultantes del tributo» del art. 24 LGT (por ejemplo, la repercusión en el IVA) y las «obligaciones tributarias accesorias» del art. 25 LGT (como la de abonar intereses de demora y ciertos recargos).

La obligación tributaria principal es la obligación por antonomasia frente a la hacienda pública y tiene por objeto el pago de la cuota tributaria (art. 19 LGT). Por su parte, la obligación de realizar pagos a cuenta se configura como una obligación tributaria diferente de la principal. En concreto, el art. 23 LGT dispone que «[l]a 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». Y subraya los caracteres básicos de esta obligación: por un lado, es «a cuenta» de la principal, pero de «carácter autónomo» respecto de ella (apartado 1), distinguiéndose ambas tanto por su objeto como por los sujetos obligados (art. 37 LGT). Por el otro, su importe es deducible de la cuota tributaria, de manera que –como se ha indicado– en el momento de liquidar el tributo el contribuyente deducirá lo abonado mediante los pagos a cuenta e ingresará o solicitará la devolución del saldo resultante (apartado 2).

A su vez, dentro del concepto de cuota tributaria, se distingue entre la «cuota íntegra», que es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen (art. 30.1 LIS) y la

«cuota líquida», que se obtiene de minorar la cuota íntegra en las «bonificaciones y deducciones» que procedan (art. 30.2 LIS). El pago de esta cuota líquida constituye la obligación tributaria principal del impuesto sobre sociedades, en la que se concreta la contribución de la entidad al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, según exige el art. 31.1 CE.

B) Para la cuantificación de los pagos a cuenta y de la obligación tributaria principal, el art. 49 LGT prevé que se utilizarán «las bases tributarias, los tipos de gravamen y los demás elementos previstos», según establezca la ley de cada tributo. Dicho precepto está incardinado dentro del título II, capítulo III, de la Ley general tributaria, que lleva por rúbrica «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta», lo que apunta a que cada una de estas obligaciones –principal y a cuenta– tienen sus propias reglas de cálculo, según se expone a continuación:

a) Para el cálculo de la obligación tributaria principal, se debe determinar, en primer lugar, la base imponible. Como dispone el art. 10.3 LIS «[e]n el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio». Por tanto, el primer paso para hallar la base imponible de este impuesto es determinar el resultado contable, según la normativa mercantil, al que se después se practican los llamados «ajustes extracontables».

Los citados ajustes reflejan los distintos criterios valorativos que, en algunos casos, sigue el legislador fiscal respecto de la contabilidad sobre cómo y cuándo computar los ingresos, los gastos, las variaciones patrimoniales y los demás elementos que determinan la renta de la entidad. Los ajustes pueden ser positivos, que hacen que la base imponible sea mayor que el resultado contable (por ejemplo, una multa impuesta a la sociedad es un gasto deducible a efectos contables pero no a efectos fiscales, por lo que, para llegar a la base imponible debe sumarse al resultado contable); o negativos, que producen el efecto contrario (por ejemplo, una norma de la Ley del impuesto sobre sociedades que permita deducir el gasto por amortización de un activo a un ritmo más rápido que el previsto en la contabilidad dará lugar a un gasto fiscal más alto que el gasto recogido en el resultado contable, luego este deberá minorarse en el importe de la diferencia).

Por otro lado, del resultado contable «ajustado» en los términos indicados, se pueden restar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (art. 26 LIS). Esta regla, que también se aplica en otros tributos sobre la renta como el IRPF (arts. 48 y 49 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora de dicho tributo), pretende una medición más exacta de la capacidad económica, en términos plurianuales. Al permitir compensar las pérdidas de ejercicios anteriores en el periodo en que se obtienen beneficios, se tributará solo por la diferencia, superando así la estanciedad entre periodos impositivos.

La citada compensación de pérdidas de ejercicios anteriores queda sujeta a determinados límites y condiciones, que han ido cambiado considerablemente en el tiempo. Así, en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, solo se permitía para pérdidas con una antigüedad máxima de cinco años. La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, lo amplió a siete años; plazo que, en virtud de sucesivas modificaciones de dicha ley, fue ampliado a diez años (Ley 40/1998, de 9 de diciembre); quince años (Ley 24/2001, de 27 de diciembre), y dieciocho años (Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto).

La vigente Ley del impuesto sobre sociedades eliminó el límite temporal a la compensación por razón de la antigüedad de las pérdidas, pero introdujo simultáneamente la restricción de que no puede superar el 70 por 100 de la base imponible previa (si bien el exceso no compensado puede aplicarse en los periodos impositivos siguientes, respetando en todos los periodos dicho límite porcentual), con un importe mínimo compensable, en todo caso, de un millón de euros.

Una vez determinada la base imponible conforme a las reglas expuestas, la cuota íntegra del impuesto resulta de aplicar a dicha base el tipo de gravamen (art. 30.1 LIS) que, con carácter general, es el 25 por 100, aunque existen tipos especiales –menores o mayores– según el tipo de sociedad o la actividad a que se dedica (art. 29 LIS). Sustrayendo las bonificaciones y deducciones correspondientes, se obtiene la cuota líquida (art. 30.2 LIS), que, según hemos indicado anteriormente, constituye la obligación tributaria principal. Por último, restando de la cuota líquida los pagos a cuenta, entre ellos, los pagos fraccionados, se determina la cantidad a ingresar o devolver resultante de la autoliquidación (art. 41 LIS).

De lo expuesto se colige que, en función del signo y cuantía de los ajustes extracontables y de la existencia, en su caso, de pérdidas compensables de ejercicios anteriores, la base imponible del impuesto sobre sociedades puede ser menor, igual o mayor que el resultado contable.

b) Por lo que se refiere a los pagos fraccionados, la Ley del impuesto sobre sociedades prevé dos métodos para cuantificarlos: a partir de la cuota íntegra del último período impositivo (arts. 40.1 y 2); o bien a partir de la base imponible acumulada de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural (art. 40.3). Los contribuyentes cuya cifra de negocios sea igual o superior a seis millones de euros deben aplicar necesariamente el segundo método, en el que los pagos se determinan aplicando a la base imponible acumulada un determinado porcentaje legalmente previsto. En concreto, este porcentaje es el que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, de modo que para entidades sujetas al tipo general de gravamen del 25 por 100 (art. 29.1 LIS), el porcentaje aplicable será del 17 por 100.

No obstante, la disposición adicional decimocuarta LIS, que se cuestiona en el presente proceso, introdujo dos especialidades para las grandes empresas (caso de Hobali, S.A.):

(i) Por un lado, la letra b) del apartado 1 incrementa el porcentaje aplicable a la base imponible acumulada, que pasa a ser el resultado de multiplicar el tipo de gravamen por diecinueve veinteavos, en lugar de cinco séptimos; y redondeado por exceso, no por defecto. Esto hace que para las entidades sujetas al tipo general de gravamen del 25 por 100 el nuevo tipo aplicable para determinar los pagos fraccionados sea del 24 por 100.

(ii) Por otro lado, la letra a) de dicho apartado 1 establece como importe mínimo del pago fraccionado «el 23 por 100 del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural». Según el auto de planteamiento, la mercantil Hobali, S.A., tuvo que aplicar este importe mínimo para los pagos fraccionados del período 2018 y a ello se achaca el exceso originado respecto de la cuota líquida y el subsiguiente perjuicio financiero, que el órgano judicial considera lesivo del principio de capacidad económica.

4. El principio de capacidad económica en los pagos a cuenta.

A) El art. 31.1 CE establece que «[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica». La doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica viene diferenciando dos vertientes, en los siguientes términos:

a) Una primera vertiente del principio es la capacidad económica como fundamento, sustrato o fuente de la imposición. De acuerdo con esto, todo tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo» [SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3, y 182/2021, de 26 de octubre, FJ 3 b)].

Al respecto, nuestra doctrina viene considerando que las principales manifestaciones de capacidad económica son la renta, que es la que grava el impuesto sobre sociedades, el consumo y el patrimonio [SSTC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a), y 94/2017, de 6 de julio, FJ 4 b), entre otras].

b) Una segunda vertiente es la capacidad económica como medida o criterio de la imposición, que se aplica, una vez determinado el hecho imponible, a la cuantificación de la obligación tributaria. Desde esta segunda perspectiva, la carga fiscal de cada contribuyente debe modularse en función de la intensidad en la realización del hecho imponible, lo que se mide con la base imponible (art. 50.1 LGT). La STC 182/2021, FJ 4 B), concluyó que esta segunda vertiente de la capacidad económica también se exige a cada figura tributaria singularmente considerada (y no solo al sistema tributario en su conjunto y a sus principales figuras, como había interpretado el ATC 71/2008, de 26 de febrero).

En suma, todo tributo debe observar el principio de capacidad económica tanto en la selección del hecho imponible (capacidad como fundamento) como en la forma de cuantificar la obligación tributaria (capacidad como medida). Ahora bien, según recordó la STC 182/2021, FJ 4 C) a), la capacidad económica como medida «no rige con la misma intensidad» en todas las instituciones ni en todas las obligaciones tributarias. En particular, subrayó que se refleja mejor en la obligación tributaria principal que en las obligaciones tributarias accesorias (como son –según indicamos anteriormente– la de satisfacer el interés de demora y determinados recargos).

Además, del principio de capacidad económica no «pued[e]n extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5), de modo que en su concreción se viene reconociendo al legislador un amplio margen de libertad no correspondiendo a este Tribunal en modo alguno enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley tributaria sometida a control de constitucionalidad son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo aquel ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE [SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 221/1992, FJ 4; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5 A); 46/2000, de 14 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 c), y 20/2012, de 16 de febrero, FJ 8].

De acuerdo con lo anterior, al cuantificar cada obligación tributaria, el legislador puede dar preeminencia a otros valores o principios constitucionales, ante los que puede ceder el principio de capacidad económica como medida. En los tributos con un fin primordialmente recaudatorio, como es el impuesto sobre sociedades, la doctrina constitucional ha admitido la modulación del principio con base en razones como: (i) el establecimiento de beneficios fiscales (por motivos de política económica o social, por ejemplo) [SSTC 96/2002, FJ 7; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 4; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 4; 12/2012, de 30 de enero, FJ 4 a), y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4, todas con cita de la STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8]; (ii) la lucha contra el fraude fiscal, siempre que las medidas antifraude sean proporcionadas [SSTC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 6 A); 194/2000, de 19 de julio, FJ 8, y 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 6]; y (iii) razones de política financiera, técnica tributaria o de practicabilidad o conveniencia administrativa, para evitar la complejidad del procedimiento y por la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión [SSTC 214/1994, FJ 6 A), y 182/2021, FJ 4 C) c)].

B) Para extrapolar toda esta doctrina constitucional, elaborada identificando el tributo con la obligación tributaria principal, a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y, en concreto, a la obligación de realizar pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades, debemos recordar, como indicamos en la STC 78/2020, FJ 4 b), que estos pagos, «[a]unque tienen “carácter autónomo” respecto de la obligación principal (art. 23.1 LGT), su existencia y justificación depende de *la misma capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición*: la renta del contribuyente (art. 4.1 LIS), obtenida durante un

ejercicio económico (arts. 11.1 y 27.1 LIS), gravada sucesivamente en el tiempo y cumulativamente sobre el mismo objeto, primero, de manera fraccionada y *provisional*, a lo largo del período impositivo, y después, de manera total y *definitiva*, mediante la declaración-liquidación que debe practicarse tras el devengo del impuesto durante el siguiente período impositivo (art. 28 LIS)». Y concluimos que «[t]anto la obligación anticipada como la principal son dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria (art. 17 LGT), que concurren, aunque de forma *autónoma* en el tiempo, al gravamen de una *única* capacidad económica en un mismo contribuyente» (énfasis añadido).

De esto se extrae que, si ambas obligaciones tributarias materiales, pertenecientes a una misma relación jurídico-tributaria, concurren «al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente», los pagos a cuenta –entre ellos los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades– (i) deben recaer sobre la misma manifestación de capacidad económica susceptible de ser gravada en la obligación tributaria principal; esto es, en el caso que nos ocupa, la obtención de renta por la entidad (capacidad económica como fundamento), y (ii) deben cuantificarse también en función de la intensidad con que se manifieste ese índice de capacidad económica susceptible de ser sometido a imposición en la obligación tributaria principal, de la que son anticipo; esto es, en este caso, en función de la renta obtenida por la entidad contribuyente (capacidad económica como medida). Y, al igual que en la obligación tributaria principal, en los pagos a cuenta la capacidad económica como medida puede ceder justificadamente para dar preeminencia a otros valores o principios constitucionalmente protegibles. Así, la doctrina constitucional sobre la capacidad económica como fundamento y criterio de la imposición es aplicable, en principio, a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta por ser precisamente un anticipo de la obligación tributaria principal.

a) Ahora bien, lo anterior no implica que ambas obligaciones –principal y a cuenta– deban cuantificarse de forma idéntica, puesto que se trata de obligaciones «autónomas» (art. 23.1 LGT). En este sentido, es doctrina constitucional que el principio de capacidad económica como medida de la imposición (i) no juega con la misma intensidad en todas las instituciones y obligaciones tributarias, y (ii) que para concretar esta vertiente del referido principio el legislador dispone de un amplio «margen de libertad» [por todas, STC 182/2021, FJ 4 C) a)], de modo que puede escoger entre diversas alternativas a la hora de establecer las reglas de cuantificación de las obligaciones tributarias (bases, tipos de gravamen y demás elementos, como los beneficios fiscales); margen que es mayor en las obligaciones tributarias distintas de la principal [por todas, STC 182/2021, FJ 4 C) a)], como es el caso ahora de la obligación de realizar pagos a cuenta. Y ello es consecuencia lógica de su carácter provisional, dado que el importe anticipado por el contribuyente queda sujeto a una liquidación posterior, ajustándose mediante el correspondiente ingreso complementario o devolución.

Así pues, no existe ningún mandato constitucional derivado del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) que exija la coincidencia en el cálculo de dichas obligaciones tributarias –principal y a cuenta– por lo que el legislador puede atender, entre otros, a criterios de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad [SSTC 214/1994, FJ 6 A), y 182/2021, FJ 4 C) c)] y establecer válidamente reglas de cuantificación, en este caso de la renta obtenida, más sencillas para los pagos a cuenta que para la obligación tributaria principal.

b) En este sentido, el art. 49 LGT, antes transcrito, asume con naturalidad que los pagos a cuenta tengan sus propias «bases tributarias», «tipos de gravamen» y «demás elementos» de cuantificación, sin que resulte constitucionalmente exigible que reproduzcan especularmente las reglas establecidas para determinar la obligación tributaria principal.

Así lo apunta también la STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14, que descartó que vulnerara el principio de capacidad económica el precepto que permite «exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales *en función del coste previsto para el*

año siguiente» (art. 33.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, actualmente, del texto refundido de dicha ley, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; cursivas añadidas). Tras equiparar dicho anticipo a las retenciones y a los pagos fraccionados previstos en otros tributos, subrayando su carácter provisional, la sentencia concluyó que la regla indicada respeta el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. Es decir, admitió que el pago a cuenta de la contribución especial se calcule por referencia a una previsión de costes de las obras o servicios, sin que sea contrario al principio de capacidad económica (como medida) el que surja una diferencia a ingresar o devolver cuando se halle la cuota definitiva.

c) En conclusión, en la determinación de los pagos a cuenta se debe respetar el principio de capacidad económica en su doble vertiente, como fundamento y como medida de la imposición. De este modo, en el supuesto de los pagos a cuenta de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades, se exigirán a aquellos que pongan de manifiesto la obtención de renta susceptible de ser sometida a tributación en el impuesto y tal exigencia de contribución anticipada se hará en función de la intensidad con que se obtenga dicha renta. Ello no obstante, dada la naturaleza autónoma y provisional de los pagos a cuenta, la capacidad económica como medida rige en ellos con menor intensidad y no es constitucionalmente exigible que la ley establezca y regule su cuantificación replicando miméticamente las reglas de determinación de la obligación tributaria principal. De ahí que en los pagos a cuenta (en este caso en los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades) el legislador goce de un margen más amplio para determinar, por razones de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad, sus propios elementos cuantificadores de la renta susceptible de ser gravada en la obligación tributaria principal, difiriendo a un momento posterior la modulación definitiva de la medida o el *quantum* de capacidad económica (renta obtenida) que resulta efectivamente gravada por esta última.

5. Enjuiciamiento de la duda planteada: desestimación.

La sala promotora de la presente cuestión sostiene que la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta LIS, al tener como base únicamente el resultado contable positivo del contribuyente, sin considerar todos los ajustes extracontables ni la compensación de bases imponibles negativas (pérdidas de ejercicios anteriores) que la Ley del impuesto sobre sociedades computa para la determinación de la base imponible de la obligación tributaria principal del impuesto, da lugar a unos pagos a cuenta de importe siempre mayor que esta, generando sistemáticamente cantidades «a devolver» cuando se liquida el tributo. De esto colige la sala que dicho método legal de determinación de los pagos fraccionados entraña el gravamen de rentas «irreales» o «ficticias», vulnerando el principio de capacidad económica como medida de la imposición.

A) En nuestro análisis debemos partir de que «al impuesto sobre sociedades se le puede considerar, junto con el IRPF, como otra de las piezas básicas del sistema tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el IRPF, complementa el gravamen de uno los de índices de capacidad económica más importantes: la renta». Por tanto, el impuesto sobre sociedades es un pilar estructural del sistema tributario a través del cual «se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica [e] igualdad» [SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 3 a), y 78/2020, FJ 4 a)].

Tanto los pagos fraccionados como la obligación tributaria principal del impuesto sobre sociedades tienen como presupuesto de hecho la obtención de renta por las sociedades y demás entidades jurídicas (arts. 1 y 4 LIS). A la hora de medir dicha renta y determinar la cuantía de cada una de dichas obligaciones –principal y a cuenta– para ambas se toma como punto de partida el resultado contable positivo del contribuyente.

Sin embargo, para los pagos fraccionados el precepto cuestionado no aplica después todos los ajustes y modulaciones que sí se prevén para llegar a la base imponible, a partir de la cual se halla la obligación tributaria principal o cuota líquida del impuesto [vid. FJ 3 B) a)].

B) Para enjuiciar si el método de cuantificación de los pagos fraccionados que se cuestiona respeta el principio de capacidad económica como medida de la imposición, se ha de recordar que el resultado contable positivo es el beneficio que arroja la cuenta de pérdidas y ganancias –uno de los documentos que integran las cuentas anuales– reflejando «la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa», según afirma el art. 34.2 del Código de comercio. El art. 35.2 de dicho cuerpo legal precisa:

«La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean. Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios.»

a) Como hemos indicado, el resultado contable positivo es también el parámetro a partir del cual se determina la base imponible del impuesto sobre sociedades por mandato del art. 10.3 LIS [vid. fundamento jurídico 3 B) a)], como enfatiza la vigente Ley del impuesto sobre sociedades en su preámbulo, apartado I, en los siguientes términos [cursivas añadidas]:

«La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades estableció las reglas esenciales de la actual estructura del impuesto sobre sociedades [...]. Así, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, estableció como una de sus principales novedades *la determinación de la base imponible del impuesto de manera sintética, a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas.*

[...]

La presente Ley mantiene la misma estructura del impuesto sobre sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que *el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación*».

b) Por su parte, el informe para la reforma del impuesto sobre sociedades (*Libro blanco*), elaborado por el Ministerio de Economía y Hacienda en mayo de 1994, que precedió a la aprobación de la Ley 43/1995, destaca, dentro las tendencias dominantes a nivel internacional, la «aproximación *acusada* entre la base imponible y el resultado contable» (pág. 67). Según dicho informe, hay dos posibles formas de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades: (i) una aplicando los criterios propios de la ley tributaria con «fundamento en la autonomía del Derecho Tributario en cuanto rama del ordenamiento jurídico»; y (ii) otra, partiendo «de la función del impuesto sobre sociedades, esto es, *recaer sobre el beneficio (resultado contable positivo)* de que pueden disponer los socios, y este beneficio es el que se deriva de la contabilidad llevada de acuerdo con los criterios previstos en las normas mercantiles» [cursivas añadidas]. Es decir, el informe que precedió a la vigente regulación del impuesto sobre sociedades considera que el resultado contable positivo es una opción para cuantificar la renta que resulta coherente con la naturaleza y finalidad del impuesto.

C) Adicionalmente, debe subrayarse que el método de cálculo de los pagos fraccionados que se cuestiona prevé ciertas modulaciones y ajustes sobre el resultado contable positivo (párrafos segundo y ss. del precepto cuestionado):

a) Por un lado, prevé un tratamiento específico para las rentas derivadas de ciertas operaciones, como las de quita o espera, como consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, y las de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos (párrafo segundo).

b) Asimismo, señala que, en el caso de entidades parcialmente exentas conforme al capítulo XIV del título VII LIS (determinadas entidades sin fines lucrativos, uniones de cooperativas, colegios profesionales, asociaciones empresariales, sindicatos, etc.), se tomará como resultado contable positivo el correspondiente exclusivamente a las rentas no exentas. Se evita así que las rentas exentas obtenidas por tales entidades incrementen el importe de los pagos fraccionados. Con análoga finalidad, en el caso de las entidades a las que resulte de aplicación el beneficio establecido en el art. 34 LIS (bonificación del 99 por 100 para la prestación de servicios públicos locales), se tomará como resultado contable positivo el correspondiente exclusivamente a las rentas no bonificadas (párrafo tercero).

c) De igual modo, quedan exceptuadas de aplicar el método cuestionado determinadas entidades que tributan a tipos de gravamen inferiores al 25 por 100 (entidades sin fines lucrativos sujetas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, que tributan al 10 por 100; sociedades y fondos de inversión; fondos de pensiones, etc.); así como las entidades de capital-riesgo, dado que sus rentas están exentas en su práctica totalidad (art. 50.1 LIS) (párrafo cuarto).

A lo anterior se añade que la alícuota que se aplica al resultado contable positivo para hallar los pagos fraccionados es el 23 por 100, inferior en dos puntos a la que se emplea para liquidar el impuesto, que, con carácter general, es el 25 por 100 [vid. fundamento jurídico 3 B) b)].

D) A la vista de lo expuesto, no podemos compartir el argumento del auto de planteamiento de que, por no aplicar al resultado contable positivo los mismos ajustes y modulaciones que para determinar la base imponible, se estén gravando rentas «irreales» o «ficticias». Al contrario, como recuerdan los preceptos del Código de comercio antes reseñados, el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias es la «imagen fiel» del resultado de la empresa, magnitud que constituye en sí misma una medición razonable de la renta, que se hace en términos reales (no estimados), netos (no brutos) y actuales (del ejercicio en curso), lo que es plenamente válido desde la óptica del principio de capacidad económica como medida de la imposición.

Tampoco es correcto sostener, como hace la sala promotora de la cuestión, que entre el resultado contable y la base imponible existe una «profunda desconexión». Lejos de ser así, la segunda gravita sobre el primero, que es su «elemento nuclear» y «punto de partida clave», como afirma el preámbulo de la Ley del impuesto sobre sociedades, antes citado.

Yerra, asimismo, el auto de planteamiento cuando asevera que el uso del resultado contable como base de los pagos fraccionados produce una anticipación «sistemática» de cuotas. Conforme hemos indicado en el fundamento jurídico 3 B) a), el resultado contable puede ser mayor, pero también menor que la base imponible. Por tanto, el método cuestionado no aboca necesariamente a que los pagos fraccionados sean mayores que la cuota líquida del impuesto, máxime considerando que se calculan utilizando un porcentaje del 23 por 100, frente al tipo de gravamen general del 25 por 100 que se aplica a la base imponible para obtener la cuota íntegra y, a partir de ella, la cuota líquida.

Naturalmente, es posible que, como sucedió en el caso del proceso *a quo*, los pagos fraccionados excedan de la cuota líquida y la liquidación del impuesto arroje una cantidad a devolver, pero este efecto no es contrario al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. Según hemos razonado en el fundamento jurídico cuarto, dado que los pagos a cuenta son autónomos y provisionales respecto de la obligación tributaria

principal, en aquellos el principio de capacidad económica rige con menor intensidad que en esta. Así pues, la ley dispone de un margen mayor para regular su cuantificación, optando, en atención a razones de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad, por diferir hasta el momento de liquidar el impuesto la personalización definitiva de la carga tributaria según las circunstancias subjetivas de cada contribuyente.

E) En suma, debemos concluir que el método de cálculo del importe mínimo de los pagos fraccionados previsto en la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta LIS, en la redacción dada por el art. 71 de la Ley 6/2018, no vulnera el principio de capacidad económica como medida de la imposición (art. 31.1 CE), por lo que la cuestión de inconstitucionalidad se desestima.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido desestimar la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veinte de noviembre de dos mil veinticinco.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—Inmaculada Montalbán Huertas.—Ricardo Enríquez Sancho.—María Luisa Balaguer Callejón.—Ramón Sáez Valcárcel.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—María Luisa Segoviano Astaburuaga.—César Tolosa Tribiño.—Laura Díez Bueso.—José María Macías Castaño.—Firmado y rubricado.

Voto particular que formulan los magistrados y magistrada don Ricardo Enríquez Sancho, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, don César Tolosa Tribiño y don José María Macías Castaño, respecto de la sentencia pronunciada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2525-2024

En el ejercicio de la facultad que nos confiere el art. 90.2 LOTC y con el debido respeto a la opinión de la mayoría del Pleno, formulamos el presente voto particular para expresar nuestra discrepancia con el fallo y la fundamentación jurídica de la sentencia dictada, que consideramos que debió ser estimatoria de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana sobre la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción que le dio el art. 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018, por vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

Antes de desarrollar los argumentos que nos llevan a disentir del parecer mayoritario, nos vemos obligados a realizar una precisión con relación a la extensión de este voto, que no es sino fruto de la enorme dificultad que supone rebatir con argumentos jurídicos afirmaciones que son manifiestamente genéricas, expresiones que resultan peligrosamente indeterminadas y conclusiones que se alcanzan de una manera preocupantemente apodíctica, que no van sino dirigidas a revelar una nueva «verdad constitucional». Dado que en nuestro sistema no tiene cabida una suerte de «democracia militante» (por todas, STC 48/2003, de 12 de marzo, FJ 7) en la que se imponga la necesidad de comulgar con la interpretación de la mayoría, el valor del pluralismo y el libre intercambio de ideas, como sustrato del sistema democrático, nos permite, como no podía ser de otra manera, no solo no adherirnos positivamente a la interpretación mayoritaria, sino poner de manifiesto también lo que, a nuestro juicio, ha sido un cúmulo de errores injustificables y de argumentos sesgados. Y para no incurrir en las mismas fallas que denunciábamos, nos vemos obligados a situar, en sus justos términos, el debate traído ante este juez constitucional, recordando el escenario del que procedió la norma cuestionada y su única y verdadera razón, al margen de aquella a la que ha recurrido la mayoría mediante el ejercicio de una suerte de «realismo especulativo».

1. La deuda comercial: la liquidez del deudor a expensas del acreedor.

En el año 2001, fruto de los compromisos derivados del pacto de estabilidad y crecimiento de 1997, se aprobó, de un lado, la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, general de estabilidad presupuestaria, y, de otro, la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley general de estabilidad presupuestaria, con la finalidad de adoptar un marco de estabilidad presupuestaria común que permitiese llevar a cabo una actuación presupuestaria coordinada de todas las administraciones públicas españolas (central, autonómica y local), de cara a la estabilidad económica interna y externa. Y aunque las anteriores disposiciones parecían dotar al Estado de un cuerpo normativo suficiente para garantizar la estabilidad presupuestaria, en la práctica, el descontrol del déficit y del endeudamiento provocó importantes retrasos en el pago de las obligaciones contraídas (deuda comercial) con el consiguiente efecto negativo sobre la liquidez de las empresas, en especial, las pequeñas y medianas, y los autónomos, con grandes dificultades de acceso al crédito (fundamentalmente, al descuento bancario). Por esta razón, se aprobaron sucesivamente una serie de medidas dirigidas al pago de los acreedores de las administraciones públicas como, por ejemplo, las previstas: (i) en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecían medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, que incorporaba a nuestro derecho interno la Directiva 2000/35/CE, del Parlamento europeo y del Consejo, de 29 de junio de 2000, ante «los problemas de los plazos de pago excesivamente amplios y de la morosidad en el pago de deudas contractuales» que «deterioran la rentabilidad de las empresas, produciendo efectos especialmente negativos en la pequeña y mediana empresa» (párrafo segundo de su exposición de motivos), con el objetivo de «impedir que plazos de pago excesivamente dilatados sean utilizados para proporcionar al deudor una liquidez adicional a expensas del acreedor» (párrafo cuarto), de modo que, para evitar «el abuso, en perjuicio del acreedor, en la fijación de los plazos de pago en las operaciones comerciales [...] entre empresas o entre empresas y la Administración» (art. 1), se estableció un plazo general de pago de treinta días naturales para el pago por el deudor (art. 4.1), transcurrido el cual se incurría en mora, debiéndose pagar el interés pactado o el legalmente fijado (art. 5); (ii) en el Real Decreto-ley 5/2009, de 24 de abril, de medidas extraordinarias y urgentes para facilitar a las entidades locales el saneamiento de deudas pendientes de pago con empresas y autónomos (por las obras y servicios prestados), entre las que se encontraba una línea de avales [a través del Instituto de Crédito Oficial (ICO)] que garantizase los impagos de facturas endosadas por las empresas y autónomos correspondientes a obras y servicios prestados; (iii) en la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecían medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, en la que se extendió aún más su incidencia «tanto en el ámbito de las empresas españolas, como en el del sector público» (párrafo segundo de su preámbulo), habida cuenta de que los efectos de la crisis económica se habían traducido «en un aumento de impagos, retrasos y prórrogas en la liquidación de facturas vencidas», que estaba afectando a todos los sectores, en especial «a las pequeñas y medianas empresas, que funcionan con gran dependencia al crédito a corto plazo y con unas limitaciones de tesorería que hacen especialmente complicada su actividad» (párrafo cuarto); (iv) en el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinaban obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, dado que la grave situación de crisis económica estaba generando «una fuerte caída de la actividad económica y correlativamente una fuerte bajada en la recaudación de recursos por parte de las entidades locales» que estaba ocasionando «retrasos acumulados en el pago de las obligaciones» que habían contraído con sus proveedores, «con la consiguiente incidencia negativa en la liquidez de las empresas» (párrafo primero de su preámbulo); y (v) en el Real Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se creaba el fondo para la financiación de los pagos a proveedores, ante el «progresivo agravamiento del problema de los impagos de administraciones territoriales a sus proveedores de bienes y servicios, con especial impacto en las pequeñas y medianas empresas» (párrafo primero de su preámbulo).

El incumplimiento sistemático de los objetivos de estabilidad presupuestaria por todas las administraciones públicas españolas unido a la grave situación de crisis económica y financiera, obligó a incorporarlos al texto de la Constitución. A tal fin, el 27 de septiembre de 2011, en consonancia con la reforma de la Constitución de Alemania de 1949 (llevada a cabo en 2006), se aprobó la reforma de nuestro art. 135, en un intento de asegurar, ante todo, la confianza externa en la economía española y, concretamente, en el cumplimiento de los objetivos de déficit y de endeudamiento, garantizando así que «todas las administraciones públicas» adecuaran «sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria». Su desarrollo vino de la mano de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, conforme a la cual la estabilidad presupuestaria se erigía en el «instrumento indispensable» para garantizar «la confianza en la estabilidad de la economía española» (párrafo noveno de su preámbulo). A ese principio se unía el de «sostenibilidad financiera» (párrafo décimo), que incluía la «sostenibilidad de la deuda comercial», conforme a la cual «el periodo medio de pago a los proveedores» no podía superar «el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad» (art. 4.2) y que obligaba a las administraciones públicas a que, si el periodo medio de pago superaba el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad, adoptasen las medidas necesarias (reducción de gastos o incremento de ingresos) para «generar la tesorería necesaria para la reducción de su periodo medio de pago a proveedores hasta el plazo máximo que fija la normativa sobre morosidad» (art. 13.6), habilitándose al Estado incluso para retener «los importes a satisfacer por los recursos de los regímenes de financiación para pagar directamente a los proveedores» (art. 20.6), como una legítima reacción «ante el incumplimiento de una comunidad autónoma» (STC 101/2016, de 25 de mayo, FJ 6).

Una vez más, ante el notable retraso en el pago de la deuda comercial (volumen de deuda pendiente de pago a los proveedores de las administraciones públicas), se dictó la Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público, con la finalidad de poner nuevos límites al endeudamiento público «como parte esencial del principio de sostenibilidad financiera» (párrafo décimo de su preámbulo). Y ello por el perjuicio que suponía «para el sector privado» (párrafo séptimo), puesto que «la morosidad de las administraciones públicas» generaba «costes de transacción y de financiación para sus proveedores», lo que causaba «un efecto de transmisión de la morosidad en la cadena de producción, con las consiguientes pérdidas de eficiencia y competitividad para el conjunto de la economía», de modo que lo que empezaba siendo morosidad pública terminaba siendo morosidad privada (párrafo octavo).

2. Los pagos a cuenta: la financiación del déficit del Estado a costa de las empresas.

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria (LGP), establece que «[l]a hacienda pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la administración general del Estado y a sus organismos autónomos» (art. 5.1 LGP), concretando a continuación que «[s]on derechos de naturaleza pública de la hacienda pública estatal los tributos» (art. 5.2 LGP) y también que, entre las obligaciones, se encuentran las devoluciones de ingresos indebidos, las cuales, «[s]in perjuicio de las especialidades en materia tributaria», integrarán, «además del importe ingresado, el resultante de aplicar sobre este el interés legal del dinero» (art. 81.1 LGP).

Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), define la «relación jurídico-tributaria» como «el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos» (art. 17.1 LGT), «para el obligado tributario y para la Administración» (art. 17.2 LGT). Entre las obligaciones tributarias «materiales» del obligado tributario se hallan las tres siguientes: «las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta [...] y las accesorias» (art. 17.3 LGT). La «principal» tiene por objeto «el pago de la cuota tributaria» (art. 19 LGT). La de realizar «pagos a cuenta» «tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal», consistiendo «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» (art. 23.1 LGT). Y las «accesorias», que son «distintas de las demás», constituyen «prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la administración tributaria» y son «el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley» (art. 25.1 LGT). Por tanto, los «pagos a cuenta», aunque «autónomos» (art. 23.1 LGT), son una parte anticipada de la «obligación principal», de la que se deducirán (art. 23.2 LGT), estando la administración tributaria obligada «a realizar la devolución» de las «cantidades soportadas o ingresadas» en exceso «como consecuencia de la aplicación del tributo» (art. 31.1 LGT), incrementadas en el «interés de demora» cuando haya «[t]ranscurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la administración tributaria» (art. 31.2 LGT).

Según las normas reguladoras del impuesto sobre sociedades, los contribuyentes están obligados a presentar una declaración «en el plazo de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo» [art. 124.1 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS)]. Ahora bien, «[c]uando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración» (art. 127.1 LIS). Solo cuando haya transcurrido ese plazo «sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora» (art. 127.4 LIS). Por tanto, tras la conclusión del período impositivo [que coincidirá con el ejercicio económico de la entidad (art. 27.1 LIS) y no podrá exceder de doce meses (art. 27.3 LIS)], hay un plazo de seis meses para aprobar las cuentas del ejercicio (art. 164.1 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio), otros veinticinco días para presentar la declaración y, finalmente, seis meses más para que la administración tributaria practique, en su caso, la correspondiente liquidación, sin que a lo largo de todo ese período de tiempo se devengue el interés de demora.

Pues bien, en nuestro sistema tributario, en el ámbito de la imposición de las personas jurídicas, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, no había previsto los «pagos a cuenta». Hubo que esperar hasta la Ley 9/1983, de 13 de julio, de presupuestos generales del Estado para 1983, para que se previese que, «[d]urante el mes de octubre», los sujetos pasivos «efectuarán un pago anticipado a cuenta de la correspondiente liquidación para el ejercicio en curso» (art. 29.1), que «se compensará en la primera declaración que se presente a partir del 1 de enero de 1984» (art. 29.3). Este sistema de pago a cuenta «único» se mantuvo hasta que el Real Decreto-ley 4/1989, de 12 de mayo, por el que se modificaba la regulación del pago a cuenta en el impuesto sobre sociedades, aumentó a «tres» el número de ingresos a realizar [en los primeros veinte días naturales de los meses de julio, octubre y diciembre de 1989 (artículo único)]; luego, el Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, los llevó a los meses de abril, octubre y diciembre para el ejercicio 1990 (art. 22); y, finalmente, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (LIS 1995), mantuvo los tres pagos pero mediante un nuevo sistema de cuantificación a opción del obligado tributario: bien sobre la cuota íntegra del último período impositivo, bien «sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta ley», eso sí, deduciéndose de su importe las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previamente efectuados durante el período impositivo (art. 38.2 y 3). En esta ley, la base imponible del impuesto (y, por tanto, la de los pagos fraccionados) la constituía «el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de

bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores» (art. 10.1), «corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable» (art. 10.3). Pago a cuenta e impuesto final que se calculaban, pues, sobre el resultado contable ajustado fiscalmente, en más o en menos, de acuerdo con las especialidades recogidas en la normativa del impuesto (por ejemplo, en materia de imputación temporal de ingresos y gastos, amortizaciones, correcciones de valor, provisiones, etc.).

Las mismas previsiones se recogieron, primero, en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, y después, en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS 2014), cuya redacción sigue aún vigente, sin cambios de ninguna clase. Así, la base imponible sigue calculándose de la misma manera [resultado contable ajustado fiscalmente (art. 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004 y LIS 2014)] y los pagos fraccionados continúan determinándose conforme a las reglas de cuantificación del impuesto (arts. 45 del Real Decreto Legislativo 4/2004 y 40 LIS 2014), salvo para las empresas con una cifra de negocios superior a los seis millones de euros, a las que no se les permite optar por uno u otro sistema de cuantificación del pago fraccionado, obligándolas a aplicar la segunda modalidad (art. 40.3 LIS 2014).

El incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria provocó que, para corregir el desfase en el déficit público, se optase por exigir un «esfuerzo adicional» a las «grandes empresas», primero, a través del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducían diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, después, por el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducían medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, y, finalmente, por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018. En efecto, el Real Decreto-ley 12/2012, ante la situación que atravesaba la economía española a lo largo del año 2012, adoptó una serie de medidas temporales (para los ejercicios 2012 y 2013) dirigidas a corregir los principales desequilibrios, entre ellos, el del déficit público (apartado I de su preámbulo), para lo cual constituía una prioridad «conseguir un incremento de los ingresos fiscales procedentes del impuesto sobre sociedades, esfuerzo recaudatorio que se recaba, fundamentalmente, de las grandes empresas, poseedoras de la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar al sostenimiento de las finanzas públicas» (apartado II del mismo preámbulo). Esto se llevó a cabo mediante la articulación de un «pago fraccionado mínimo» para las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios fuese, al menos, de veinte millones de euros, «determinado de acuerdo con el Código de comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar por los sujetos pasivos» (art. 1.4).

A continuación, tras la advertencia realizada por la Comisión Europea sobre el riesgo de incumplimiento en el que se encontraba nuestro país, el Real Decreto-ley 2/2016, volvió a insistir en la necesidad de adoptar «medidas extraordinarias» que permitiesen «alcanzar el objetivo de déficit público fijado por las autoridades comunitarias», para lo cual resultaba imprescindible «conseguir un incremento de los ingresos correspondientes al impuesto sobre sociedades» mediante la exigencia de un «esfuerzo recaudatorio» a las «grandes empresas», «habida cuenta de que estas poseen la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar al sostenimiento de las finanzas públicas», permitiendo «allegar fondos de manera inmediata a las arcas públicas» (apartado I de su preámbulo). Fue, entonces, cuando, junto al «régimen general» de determinación de los pagos fraccionados del art. 40 LIS 2014 (esto es, a través del resultado contable ajustado fiscalmente y reducido en la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, con descuento en la cuantía del pago fraccionado de las bonificaciones, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados previamente soportados), se introdujo un «régimen especial» para las «grandes empresas» (las que tuviesen una cifra de negocios superior a los diez millones de euros), que se calculaba sobre el resultado contable (sin ajustes fiscales), sin aplicar la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, incluyendo las rentas exentas y

sin deducirse la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta soportadas durante el ejercicio (disposición adicional decimocuarta introducida en la LIS 2014).

Finalmente, la Ley 6/2018, de 3 de julio, modificó la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, manteniendo la misma forma de cálculo de los pagos fraccionados para las «grandes empresas» que había introducido el Real Decreto-ley 2/2016, pero añadiendo una matización: la de «exceptuar a las entidades de capital-riesgo de la obligación de efectuar el pago fraccionado mínimo aplicable a las grandes empresas, en lo que se refiere a sus rentas exentas, lo que permitirá corregir la actual asimetría respecto al tratamiento dado a otras entidades con baja tributación» (apartado VII del preámbulo). Según esto, la norma reconocía expresamente que los «pagos a cuenta» que debían efectuar las «grandes empresas» (aquellas cuya cifra de negocios era, al menos, de diez millones de euros) se aplicaban sobre rentas que estaban legalmente declaradas «exentas» y que, en el caso de las entidades de capital-riesgo, había que excluir de su base de cálculo, para corregir la «asimetría» que se producía respecto de las «pequeñas empresas» (las cuales no incluyen, como no puede ser de otra manera, las «rentas exentas» en la base de cálculo del pago fraccionado).

Según lo visto, el Real Decreto-ley 2/2016, primero, y la Ley 6/2018, después, han establecido un régimen «especial» para una clase concreta de «grandes empresas», las que tienen cifra de negocios de, al menos, diez millones de euros. En él, la cuantía de los pagos fraccionados deja de determinarse mediante el resultado contable minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar y ajustado fiscalmente, con exclusión de las rentas exentas, con aplicación de las bonificaciones y deducción de las retenciones e ingresos a cuenta soportada y los pagos fraccionados efectuados durante el ejercicio, para pasar a calcularse por el resultado contable sin ajustes fiscales extracontables, sin minoración de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, con inclusión de las rentas exentas, sin aplicación de las bonificaciones y sin deducción de los pagos a cuenta soportados (las retenciones e ingresos a cuenta), excepto los pagos fraccionados efectuados durante el ejercicio. El primer sistema, como dice la sentencia aprobada por la mayoría, «pretende una medición más exacta de la capacidad económica», incluso «en términos plurianuales» [FJ 3 B) a)]. El segundo, acogería una regla de cuantificación de la renta obtenida «más sencilla» para los «pagos a cuenta» que para la «obligación principal», la cual respondería a «criterios de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad» [FJ 3 B) a)], limitándose a gravar «el resultado contable positivo» como opción plenamente válida «desde la óptica del principio de capacidad económica como medida de la imposición».

La justificación de la «asimetría» consagrada por el Real Decreto-ley 2/2016, primero, y por la Ley 6/2018, después, entre las «grandes» y «pequeñas» empresas se hallaría, entonces, en la necesidad de conseguir, de una «manera inmediata», unos fondos que «allegar» a las «arcas públicas» con la exclusiva finalidad de «alcanzar el objetivo de déficit público» impuesto por las autoridades comunitarias. Y la mejor manera de conseguir ese objetivo era mediante la exigencia de un «esfuerzo recaudatorio» adicional a las «grandes empresas», por ser las que contaban con la «necesaria capacidad contributiva» con la que hacer frente al mismo, para lo cual se articuló legalmente el incremento artificial de la base de cálculo de los pagos fraccionados y de su cuota. Con esta «fórmula» se convertía a las «grandes empresas» en «prestamistas» del Estado a un tipo cero de interés, desde el momento en el que, desde el ingreso del pago a cuenta en los veinte primeros días de abril, octubre y diciembre de un ejercicio (art. 40.1 LIS), hasta la devolución del exceso dentro de los plazos legalmente establecidos, no se devengaban intereses de demora (art. 127.1 y 4 LIS). Las «arcas públicas» se nutrían, así, de una «financiación» adicional totalmente neutra y ajena a las turbulencias de los mercados y de la prima de riesgo, cuyos plazos de devolución, sin el devengo de los intereses de demora, oscilarían entre un año, en el mejor de los casos, y un año y medio, en el peor de los supuestos.

En este escenario, es importante recordar que, según el «Informe anual de recaudación tributaria» de la Agencia Tributaria (año 2016), «el mayor impacto correspondió a las medidas sobre los pagos fraccionados contenidas en el Real Decreto-ley 2/2016», que provocaron un aumento de la recaudación en los pagos fraccionados (del 2015 al 2016), del 8,82 por 100, «con un incremento diferencial respecto al año anterior» de 2967 millones «que se ingresaron en los pagos presentados en octubre y diciembre» (págs. 9 y 15, respectivamente). De los 20 076 millones de euros adelantados en concepto de pagos fraccionados, 17 420 correspondieron a las «grandes empresas» (6433) y «grupos consolidados» (10 987). El «pago mínimo» (introducido por el Real Decreto-ley 12/2012 sobre la base imponible del impuesto y desnaturalizado por el Real Decreto-ley 2/2016 sobre el resultando contable) se incrementó en ese ejercicio «extraordinariamente» hasta los 6573 millones de euros, frente a los 667 del año 2015 (pág. 41 del mismo informe). El impacto de las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 2/2016 también afectó a las pequeñas y medianas empresas (pymes), «al rebajarse los umbrales para los cuales eran de aplicación (pág. 41), produciendo «la desconexión entre la base [de los pagos fraccionados] y el impuesto finalmente ingresado» (pág. 40).

3. La STC 78/2020: ¿la afectación inconstitucional de la capacidad económica?

El artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducían medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta («Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados») a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, fue objeto de una cuestión de inconstitucionalidad (la núm. 1021-2019), promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la eventual violación de los arts. 86.1 (afectación del deber de contribuir) y 31.1 (principio de capacidad económica) de la Constitución.

La STC 78/2020, de 1 de julio, apreció que, con esa nueva forma de cálculo de los pagos fraccionados, el decreto-ley impugnado, durante un lapso de tiempo determinado pero suficientemente relevante, había incidido «en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (FJ 5), razón por la cual, el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016 cuestionado, fue declarado inconstitucional y nulo, «al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE» (FJ 6). Aunque «la estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el art. 86.1 CE) hac[ía] innecesario entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada (la del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE)» (FJ 6), sin embargo, a lo largo de su fundamentación la citada sentencia efectuó alguna precisión que es importante destacar. Nos referimos a que, pese al «carácter autónomo» de los pagos fraccionados respecto de la obligación principal (art. 23.1 LGT), su existencia y justificación dependía «de la misma capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición: la renta del contribuyente (art. 4.1 LIS), obtenida durante un ejercicio económico (arts. 11.1 y 27.1 LIS), gravada sucesivamente en el tiempo y cumulativamente sobre el mismo objeto, primero, de manera fraccionada y provisional, a lo largo del período impositivo, y después, de manera total y definitiva, mediante la declaración-liquidación que debe practicarse tras el devengo del impuesto durante el siguiente período impositivo (art. 28 LIS)». Esto implicaba necesariamente que tanto la obligación anticipada como la principal eran «dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria (art. 17 LGT), que concurren, aunque de forma autónoma en el tiempo, al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente» [FJ 4 b)].

Unos años más tarde, la STC 11/2024, de 18 de enero, hizo lo propio respecto del art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptaban medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, que introdujo

determinadas modificaciones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (reduciendo la compensación de bases imponibles negativas, obligando a revertir los deterioros deducidos en ejercicios anteriores y limitando las deducciones por doble imposición), con motivo de la cuestión inconstitucionalidad (núm. 2577-2023) planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, aunque esta vez solo por la posible vulneración del art. 86.1 CE. En este supuesto no se cuestionaba la forma de cuantificación de los pagos fraccionados, como ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades, sino la manera de determinación de la propia base imponible de la obligación principal, en la medida en que la norma cuestionada, por un lado, modificaba la base imponible (reduciendo la compensación de bases imponibles negativas y obligando a revertir los deterioros deducidos en ejercicios anteriores), y, por otro, incidía en la cuota tributaria al limitar las deducciones por doble imposición que podían restarse de la cuota íntegra. Y este tribunal insistió en que «un alza en los pagos fraccionados, que son provisionales por naturaleza, “durante un lapso de tiempo determinado, pero suficientemente relevante, incide en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”» [FJ 3 C)].

Dado que la forma de cálculo de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades prevista en el Real Decreto-ley 2/2016, fue objeto de nueva redacción por el art. 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018, y que la STC 78/2020 no había realizado su contraste «directo» con el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, planteó una nueva cuestión de inconstitucionalidad en relación con la citada disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, por vulnerar el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), al cuantificarse los «pagos fraccionados» a partir del resultado contable positivo, sin computar los ajustes extracontables ni las compensaciones de bases imponibles negativas que se aplican para calcular la base imponible, a partir de la cual se halla la obligación tributaria principal o cuota líquida del impuesto. De este modo, se habría afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos «de acuerdo con» la capacidad económica (art. 31.1 CE) y «en función de» la intensidad con la que aquella capacidad económica se hubiera puesto de manifiesto [en los términos señalados por la STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4 B) b)].

4. Los pagos fraccionados: el gravamen sucesivo de una misma capacidad económica.

La sentencia de la que ahora discrepamos ha circunscrito el problema planteado al perjuicio financiero causado a la empresa recurrente en el proceso *a quo* como consecuencia del exceso de los pagos fraccionados respecto de la obligación tributaria principal del impuesto sobre sociedades, al tener que calcularlos a partir del resultado contable positivo, sin efectuar los correspondientes «ajustes extracontables» y sin posibilidad de compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Y aunque reconoce que «todo tributo debe observar el principio de capacidad económica tanto en la selección del hecho imponible (capacidad como fundamento) como en la forma de cuantificar la obligación tributaria (capacidad como medida)», sin embargo, considera a reglón seguido que la capacidad económica como medida «no rige con la misma intensidad» en todas las obligaciones tributarias, reflejándose mejor «en la obligación tributaria principal que en las obligaciones accesorias» [FJ 4 A) b)].

Aunque la decisión de la mayoría no llega a afirmar textualmente que los «pagos a cuenta» sean una «obligación accesoria», sin embargo, los trata como si lo fueran, sometiéndolos a un régimen de protección constitucional «de menor intensidad» y habilitando al legislador, una vez más, a que goce de un «amplio margen de libertad» que le permite dar preeminencia a otros valores o principios constitucionales ante los que puede «ceder» el principio de capacidad económica como medida. Pese a que afirma que «deben cuantificarse también en función de la intensidad con que se manifieste ese

índice de capacidad económica susceptible de ser sometido a imposición en la obligación tributaria principal, de la que son anticipo; esto es, en función de la renta obtenida por la entidad contribuyente (capacidad económica como medida)» [FJ 4 B)], a renglón seguido precisa, sin mayor fundamento, que lo señalado no implica necesariamente que ambas obligaciones –principal y a cuenta– deban cuantificarse de forma idéntica, puesto que se trata de obligaciones «autónomas», como «consecuencia lógica de su carácter provisional, dado que el importe anticipado por el contribuyente queda sujeto a una liquidación posterior, ajustándose mediante el correspondiente ingreso complementario o devolución» [FJ 4 B) a)]. Y con estos mimbres concluye que «no existe ningún mandato constitucional derivado del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) que exija la coincidencia en el cálculo de dichas obligaciones tributarias –principal y a cuenta– por lo que el legislador puede atender, entre otros, a criterios de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad» [FJ 4 B) a)].

Según la sentencia aprobada por la mayoría, no resulta «constitucionalmente exigible» que los pagos a cuenta tengan que reproducir «especularmente las reglas establecidas para determinar la obligación tributaria principal», no siendo contrario al principio de capacidad económica el hecho de que surja una diferencia a ingresar o devolver cuando se hallase la cuota definitiva [FJ 4 B) b)], como así lo reconoció este tribunal –se dice– respecto de los anticipos del pago de las contribuciones especiales (calculados en función del coste de las obras previsto para el año siguiente), en la STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14. En consecuencia, aunque sea posible que «los pagos fraccionados excedan de la cuota líquida y la liquidación del impuesto arroje una cantidad a devolver», este efecto «no es contrario al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE», pues «el método cuestionado no aboca necesariamente a que los pagos fraccionados sean mayores que la cuota líquida del impuesto» [FJ 4 D)]. En cualquier caso, insiste la mayoría, al tratarse de pagos provisionales «el principio de capacidad económica rige con menor intensidad» disponiendo el legislador «de un margen mayor para regular su cuantificación, optando, en atención a razones de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad, por diferir hasta el momento de liquidar el impuesto la personalización definitiva de la carga tributaria según las circunstancias subjetivas de cada contribuyente» [FJ 4 D)]. En suma, para la mayoría, el hecho de que los pagos fraccionados puedan arrojar un saldo a favor del obligado tributario durante un lapso temporal dado (entre el momento de su ingreso y el de la devolución derivada de la liquidación final), no implica que «se estén gravando rentas “irreales” o “ficticias”» sino que se trataría, simplemente, del gravamen de una magnitud «que constituye en sí misma una medición razonable de la renta» [FJ 4 D)].

Hay que recordar que la capacidad económica como «principio» constitucional y, por tanto, como «fundamento» de la tributación, impide, «en todo caso», esto es, respecto de cada sujeto pasivo individualmente considerado, que el legislador establezca tributos cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial [SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4 c)]. La capacidad económica como «medida» de la tributación y, por tanto, como «criterio» de graduación de la misma, en aquellos tributos en los que, por su naturaleza y caracteres, resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE [como sucede con los impuestos sobre la renta, de las personas físicas o jurídicas (STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 4)], exige «que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible» [SSTC 26/2017, FJ 2, y 182/2021, FJ 4 b)]. De la misma manera que «[e]xiste el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo condiciones y cuantía establecidos por la ley; [...] existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» (STC 182/1997, de 20 de octubre, FJ 6). Aunque «el legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el “sistema tributario

justo"», elementos que deben responder «a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto» (SSTC 209/1988, de 20 de noviembre, FJ 9, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8), la justicia del sistema se quebraría en aquellos supuestos en los que la norma gravase en todo o en parte rentas aparentes, no reales [STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5 c)].

Los pagos a cuenta de un tributo son el anticipo en el tiempo de todo o parte de ese tributo. No son una obligación «accesoria» (de naturaleza retributiva o compensatoria, como los recargos o intereses), sino una parte de una obligación impositiva principal que depende de una misma capacidad económica. El pago anticipado y el definitivo son dos fracciones inseparables de una única obligación tributaria, que concurren de forma autónoma en el tiempo al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente, «primero, de manera fraccionada y provisional, a lo largo del período impositivo, y después, de manera total y definitiva, mediante la declaración-liquidación» [STC 78/2020, FJ 4 b)]. Por esta razón, la STC 233/1999 consideró que el pago anticipado de las contribuciones especiales –en función del coste previsto para la siguiente anualidad– no contrariaba el principio de capacidad económica, al tratarse de «un tributo afectado, con el fin exclusivo de sufragar el coste de la obra pública o del servicio público, de tal manera que su exacción anticipada subviene precisamente a la más pronta ejecución de la obra y servicios públicos ya aprobados» (FJ 14). Podemos afirmar, entonces, que los pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades (de cualquier impuesto) tienen como «fin exclusivo» el de anticipar «el gravamen de una misma renta».

Como parte inescindible que son del gravamen de una misma capacidad económica, de una única renta, las reglas de cuantificación han de ser coincidentes, salvo en aquellos aspectos que sean la consecuencia lógica del anticipo y, por tanto, de la estimación de una renta en la que alguno de sus elementos pudiese no haberse manifestado aún o no haberlo hecho de forma definitiva. En las contribuciones especiales, se somete a tributación una misma renta (el aumento de valor de los bienes inmuebles como consecuencia de la realización de una obra pública o del establecimiento de un servicio público), en función de una única regla de valoración (el coste «previsible» para la anualidad y el «definitivo» para la liquidación final). Sucede, sin embargo, que en la determinación de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades para un grupo de «grandes empresas» no se grava la renta manifestada durante la fracción de ejercicio sometida a tributación, calculada conforme a las reglas del impuesto, sino otra diferente, de conformidad con unas reglas propias, diferentes a las generales y ajenas a la realidad que se pretende someter a tributación de forma anticipada (al no excluir las rentas exentas de la base de cálculo, impedir los ajustes fiscales extracontables y la deducción de las pérdidas compensables, y negar la minoración de su importe, de un lado, en la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta soportados, y, de otro, en la de las bonificaciones legalmente aplicables). Precisamente, por esta razón, puesto que en las contribuciones especiales nos encontramos ante un verdadero anticipo (en función del coste previsto), la liquidación final (el coste definitivo), en la totalidad de los supuestos, da siempre un resultado positivo (por la diferencia entre las anualidades abonadas y el coste final de la obra o servicio). En los pagos fraccionados de las «grandes empresas», por el contrario, la liquidación final es, en demasiados supuestos, negativa (al ser mayor la suma de los anticipos que la cuota finalmente resultante de la renta sometida a tributación).

Lo anterior supone que la capacidad económica, como medida o parámetro de la imposición, obliga al legislador a arbitrar la forma de gravar la manifestación de riqueza exteriorizada de la manera más ajustada posible, ya lo haga de una sola vez o mediante gravámenes sucesivos, unos, a cuenta, otro, definitivo, todos autónomos y, al mismo tiempo, complementarios, al servicio del gravamen de una única capacidad económica. Un mismo índice de capacidad económica (en este caso, la renta), del que derivan varias obligaciones tributarias complementarias, no puede tener diferentes reglas de cálculo y, ni mucho menos, someter a gravamen mediante una obligación (la parcial o a cuenta),

una renta aparente, para luego gravar mediante la otra (la total o definitiva), la renta real. La base imponible «estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores» (art. 10.1 LIS 2014), que se determinará por el método de estimación directa, «corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable» (art. 10.2 LIS 2014). Hasta la reforma operada por el Real Decreto-ley 2/2016, la base de cálculo de los pagos fraccionados coincidía con la base imponible del impuesto sobre sociedades (resultado contable con ajustes extrafiscales). Sin embargo, desde esa reforma, se produce un absoluto distanciamiento entre una y otra, una «desconexión entre la base [de los pagos fraccionados] y el impuesto finalmente ingresado» («Informe anual de recaudación tributaria» de la Agencia Tributaria, 2016, pág. 40).

Aunque es perfectamente posible que existan reglas diferentes para el cálculo de las concretas manifestaciones de riqueza sometidas a tributación, distinto es que una misma clase de renta tenga una forma diferente de cálculo, según se trate de cuantificar su pago parcial o total. ¿Es posible considerar, entonces, los pagos a cuenta como una obligación «accesoria» de la «principal» en la que el principio de capacidad económica opere con «menor intensidad»? No. Los pagos fraccionados no son una obligación «accesoria» y, aunque es cierto que la decisión de la mayoría no los califica expresamente como tal, sí da a entender que estaríamos ante ese tipo de obligaciones a los efectos, no solo de poder justificar su afirmación de que en ellos rige el principio de capacidad económica con menos intensidad, sino también de proceder a su desconstitucionalización en manos del legislador, a quien se habilita para dar preeminencia a otros intereses tan «constitucionalmente relevantes» como la «técnica tributaria», la «simplificación» o la «practicabilidad» administrativa, ante los que debe «ceder». Con la decisión de la mayoría, el principio constitucional de capacidad económica pasa a ser una suerte de «regla» de «configuración legal» en la que la voluntad del legislador prevalece sobre la del constituyente, olvidando que allí donde rige la Constitución el legislador no tiene libertad configurativa. La tiene para fijar la forma de cálculo de la base imponible de la única obligación tributaria existente (la que grava la renta del contribuyente), en el todo o en sus partes, las cuales concurrirían «de forma autónoma en el tiempo, al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente» [STC 78/2020, FJ 4 b)]. La «magnitud resultante» del pago fraccionado no puede ser «sustancialmente distinta a la que posteriormente pueda derivar de la cuantificación final del impuesto al que pretende servir de anticipo» [STC 78/2020, FJ 4 c)]. No hay que descuidar que «las obligaciones tributarias materiales», ya sea la «principal» o la «de realizar pagos a cuenta» [como precisó la STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 31 B)], están presididas por el principio de capacidad económica, al que ha de ajustarse el cálculo de la renta, lo sea de forma provisional o definitiva, sin que ese principio pueda operar con una u otra «intensidad» según el momento en el que se grave la única capacidad económica manifestada por un mismo obligado tributario.

5. La interpretación del Tribunal Supremo: ¿una perspectiva errada?

Esta misma conclusión –que ahora defendemos– había sido asumida hace ya más de treinta años por el Tribunal Supremo, cuando la regulación de los pagos a cuenta se hacía de manera reglamentaria (en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas), de modo que el control de la adecuación de la normativa reguladora a los mandatos constitucionales era de su competencia y responsabilidad. En efecto, en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, previó, de un lado, que las retenciones por los rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario se practicarían «en la forma que reglamentariamente se determine» (art. 36.1); y, de otro que el impuesto podría «fraccionarse» en «la forma que reglamentariamente se determine» (art. 37). Fue, entonces, el Real Decreto 2789/1978, de 1 de diciembre, el que reguló tanto las retenciones (arts. 1 a 5), como los pagos fraccionados (arts. 6 a 9), con un contenido que luego fue llevado al Real

Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprobaba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (arts. 153 a 157), luego modificado por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprobaba el nuevo texto del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas y, finalmente, incorporado, primero, al Real Decreto 307/1984, de 8 de febrero, por el que se regulaban los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y, luego, al Real Decreto 2535/1986, de 28 de noviembre, sobre retenciones y pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Posteriormente, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, nuevamente se remitió en la regulación de las retenciones y otros pagos a cuenta a lo dispuesto reglamentariamente (art. 98), siendo el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprobaba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (posteriormente modificado por el Real Decreto 753/1992, de 26 de junio), el que se encargó de regular los «pagos a cuenta», esto es, tanto las retenciones e ingresos a cuenta (arts. 41 a 60), como los pagos fraccionados (arts. 60 a 64).

La regulación efectuada por el Real Decreto 1841/1991 (tanto en su redacción originaria como en la dada por el Real Decreto 753/1992), fue recurrida por el Consejo General de la Abogacía Española ante el Tribunal Supremo, en un primer recurso articulado, entre otros aspectos, contra su art. 62.1 a), conforme al cual el importe de los pagos fraccionados que correspondía efectuar a los sujetos pasivos que ejerciesen actividades empresariales o profesionales era el mayor del «6 por 100 de los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados; el 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, salvo el caso siguiente; el 1 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, en el caso de comerciantes mayoristas». La STS –Sala de lo Contencioso-Administrativo– de 12 de noviembre de 1993 [recurso núm. 6561-1992 (ECLI:ES:TS:1993:7608)] estimó el recurso anulando, del citado precepto, la referencia al 6 por ciento porque «[e]n cualquier relación jurídica donde existan pagos a cuenta o cumplimiento parcial y anticipado de la previsible obligación futura, es deseable que aquellos o aquel respondan, de la manera más fiel posible, a lo que pueda preverse como contenido final de la obligación. En otro caso, el exceso en el cumplimiento anticipado puede ser determinante de enriquecimiento sin causa para el acreedor, y el defecto otro tanto para el deudor; más aún cuando no proceda –como aquí ocurre– el posible mecanismo corrector de los daños y perjuicios derivados de las obligaciones líquidas, que se llama pago de intereses» (fundamento de Derecho tercero). Y añadía: «todos los pagos a cuenta establecidos por la ley y el reglamento están directamente relacionados con la renta que se pretende gravar, lo cual es consecuente con la necesidad de que no se produzca un enriquecimiento sin causa ni para el acreedor ni para el deudor de la obligación tributaria», dado que «el sistema de estimación de bases (directo u objetivo por coeficientes) permite conocer, con un cierto grado de aproximación, su magnitud al tiempo de los pagos a cuenta» (fundamento de Derecho quinto).

La anterior sentencia provocó la modificación del citado art. 62.1 a) por el Real Decreto 120/1994, de 28 de enero, por el que se determinaba el tipo de retención de las prestaciones de protección por desempleo y se modificaba el artículo 62 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Esta nueva norma reglamentaria fijó el pago fraccionado en «el 20 por 100 de la diferencia entre los ingresos computables y gastos deducibles», unos y otros «devengados en el período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado». La nueva redacción del precepto excluía, entonces, tanto la referencia al «6 por 100 de los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados», así como la relativa al «2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre», las cuales operaban como alternativas en la redacción originaria del Real Decreto 1841/1991, pero respecto de las que solo la primera (la del 6 por 100) había sido declarada nula por la citada sentencia de 12 de

noviembre de 1993, y no así la segunda (la del 2 por 100). Fue, entonces, la STS –Sala de lo Contencioso-Administrativo– de 21 de noviembre de 2002 [recurso núm. 4179-1997 (ECLI:ES:TS:2002:7771)], la que declaró también la nulidad del art. 62.1 a), en su referencia al citado 2 por 100, en un supuesto en el que se tenía la obligación de efectuar pagos fraccionados, incluso en los casos de pérdidas (al calcularse sobre el volumen de ventas). En esta sentencia se insistió en que «[e]s axiomático que los pagos fraccionados son pagos anticipados de la cuota del impuesto sobre la renta, respecto de su fecha de devengo que es la de terminación del período impositivo, pero, y esto es fundamental, son impuesto sobre la renta de las personas físicas, de modo que debe existir la máxima correspondencia y correlación entre la base imponible de dicho impuesto, a medida que se produce, y la base para el cálculo de los pagos fraccionados, tanto en sentido sustancial, como temporal, lo cual implica que la base para calcular el importe de los pagos fraccionados deben ser los rendimientos netos empresariales y profesionales a medida que se generan, pero precisamente del mismo ejercicio a que se refieren los pagos fraccionados, o lo que es lo mismo debe haber correspondencia y correlación sustancial y temporal» (fundamento de Derecho tercero). Y añadió: «En la redacción inicial del artículo 62.1 a) del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre) no había posibilidad formal alguna de eliminar los pagos fraccionados, aunque el sujeto pasivo estuviera en pérdidas. Este hecho fue contemplado por el Real Decreto 753/1992, que añadió el párrafo que disponía: “El sujeto pasivo podrá optar por ingresar el 20 por 100 de los rendimientos netos obtenidos durante el trimestre, cuando el volumen de ventas o ingresos en el mismo sea inferior al 50 por 100 del correspondiente al mismo trimestre del penúltimo anterior”, precepto este que admitió y recordó que era posible calcular los pagos fraccionados tomando el rendimiento neto de los trimestres respectivos, pero condicionó este criterio a una reducción drástica de las ventas o de los ingresos profesionales, que lleva consigo naturalmente la aparición de pérdidas o una muy considerable disminución de los rendimientos, en lugar de haber incluido una y más sencilla norma reglamentaria de que cuando existen pérdidas no pueden exigirse “pagos fraccionados”» (fundamento de Derecho cuarto). Por tal motivo, anuló también el artículo 62, apartado uno, letra a) del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, en la redacción que le dio el artículo 62, apartado uno, letra a), del Real Decreto 753/1992, de 26 de junio.

La sustitución de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias, provocó que se dictaran, primero, el Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulaban los pagos a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre la renta de no residentes y se modificaba el Reglamento del impuesto sobre sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta, y después, el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprobaba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Una y otra norma reglamentaria fueron recurridas, la primera, por la Asociación de Propietarios de Cataluña, y la segunda, por la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, dando lugar, respectivamente, a las SSTS –Sala de lo Contencioso-Administrativo– de 2 de marzo de 2000 [recurso núm. 67-1999 (ECLI:ES:TS:2000:1662)] y de 19 mayo de 2000 [recurso núm. 75-1999 (ECLI:ES:TS:2000:4067)]. La primera anuló los arts. 27 y 40 del Real Decreto 2717/1998, referente a la fijación del tipo de retención e ingreso a cuenta (del 18 por 100) en el caso de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos; y, la segunda el art. 88.1 del Real Decreto 214/1999, relativo al tipo de retención (del 20 por 100) de los rendimientos profesionales.

La anulación de los preceptos del Real Decreto 2717/1998 se fundó en la «infracción de principio de capacidad económica», como «parámetro a tener en cuenta para la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos», dado que «el

derecho a recaudar (y, por tanto, el derecho a imponer pagos a cuenta) surge en la medida en que el pago a cuenta se acomoda a la deuda tributaria de cada uno, y se desvirtúa progresivamente cuando se recauda (a cuenta) por encima de la deuda, dando lugar a cuotas diferenciales que pueden ser negativas, y que [...] puede operar a modo de préstamos o anticipos de tesorería, sin interés o a bajo tipo de interés exigidos coactivamente al ciudadano, tergiversando los conceptos de ingresos públicos de naturaleza impositiva con ingresos públicos procedentes de un endeudamiento público, al menos encubierto» (fundamento de Derecho tercero). Y la anulación del precepto del Real Decreto 214/1999 se basó en que los contribuyentes «están obligados a pagar los impuestos debidos, pero no a soportar injustificadamente la lesión financiera que significa soportar [pagos a cuenta] superiores a la cuota impositiva, pues la devolución de las mismas no resarce el daño, porque la hacienda pública solo paga intereses si se retrasa en la devolución, pero no por el anticipo que implican tales retenciones a devolver» (fundamento de Derecho octavo).

6. La decisión de la mayoría: la búsqueda de una finalidad alternativa.

«[L]a libertad de configuración del legislador encuentra su límite en la Constitución». Con esta afirmación arrancaba la STC 137/2025, de 26 de junio, en sus primeras líneas, en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley Orgánica 1/2024, de 10 de junio, de amnistía para la normalización institucional, política y social en Cataluña. Eso sí, esa proclamación era rápidamente matizada. El Estado democrático y el pluralismo político «imponen una concepción de la Constitución como una “norma abierta”», en la que «todas las opciones son lícitas» y en la que la «vinculación del legislador» depende de la «densidad» de sus pronunciamientos. La ley, como acto jurídico, «es libre en cuanto a su fin, que se fija según criterios de oportunidad política». No deben confundirse, pues, según esa sentencia, «las motivaciones últimas que puedan subyacer a un determinado acto de legislación (más allá de lo que declare, de existir, su preámbulo) con las normas en él establecidas», porque «[u]na cosa es el porqué de la ley, esto es, de las motivaciones, razones o transacciones políticas que llevaron a su aprobación, y otra muy distinta es lo que la norma es» (FJ 3.2.1). Por tanto, para la STC 137/2025, la función de este tribunal no es la de buscar otra motivación que no sea la que declare «su preámbulo», sino únicamente la de comprobar si, de existir, la declarada expresamente en su letra es compatible con la «densidad» de los mandatos y límites constitucionales. Y ello porque «en el juicio a la ley, este tribunal no ha de hacer las veces de propio legislador» (mismo fundamento). Pues bien, esto es, precisamente, lo contrario de lo que ha sucedido en la decisión de la que discrepamos. El ejercicio de «autocontención» al que recurrió la mayoría para no entrar a analizar la «finalidad última» de aquella ley, se ha transmutado ahora en la necesidad de buscar esa «otra finalidad» con la que poder justificar una norma que, a todas luces, resultaba inconstitucional.

La capacidad económica no es un principio o derecho absoluto que conceda a su titular una facultad omnímoda de exclusión, pudiendo ceder «ante otros derechos y bienes constitucionalmente relevantes, siempre que la limitación que haya de experimentar esté fundada en una previsión legal que tenga justificación constitucional, se revele necesaria para lograr un fin legítimo, sea proporcionada para alcanzarlo y, además, sea respetuosa con el contenido esencial del derecho» (por todas, STC 92/2023, de 11 de septiembre, FJ 7, con relación a los derechos fundamentales). Por ello, no cabe negar la posibilidad de que, en determinadas circunstancias, ciertamente excepcionales, existan otros derechos o bienes constitucionales protegibles que legitimen la restricción de aquel principio y derecho. Para ello, habría que comprobar «si responden a razonables finalidades de protección de valores, bienes o intereses constitucionalmente protegidos y guardan debida proporcionalidad con dichas finalidades», lo cual significa que serían inconstitucionales «aquellos requisitos, formalidades y limitaciones que comprometen su ejercicio de tal forma que no resulten comprensibles a la luz de una ponderación razonable y proporcionada de los valores

acogidos en la Constitución» [STC 73/2000, de 14 de marzo, FJ 10 a), también respecto de los derechos fundamentales]. En consecuencia, si la capacidad económica rige con la misma intensidad «no solo en la elección de los hechos imponible, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo» [STC 182/2021, FJ 4 B) c)], la falta de conexión entre el hecho y la base imponible, si bien «no sería inconstitucional *per se*», como ocurría ante «la imposibilidad técnica del legislador de establecer otra forma de cálculo» de las rentas [STC 182/2021, FJ 5 C)], sí lo sería, en todo caso, cuando «carezca de justificación objetiva y razonable» [STC 182/2021, FJ 5 B)].

Según hemos comprobado con anterioridad, la justificación de la «asimetría» consagrada por el Real Decreto-ley 2/2016, primero, y por la Ley 6/2018, después, entre las «grandes» y «pequeñas» empresas se hallaría, única y exclusivamente, en la necesidad de conseguir, de una «manera inmediata», unos fondos que «allegar» a las «arcas públicas» con la exclusiva finalidad de «alcanzar el objetivo de déficit público» impuesto por las autoridades comunitarias. La mayoría, soslayando la única finalidad de las normas (la verdaderamente expresada en su letra), afirma apodóticamente que el principio de capacidad económica «debe ceder» ante otros intereses constitucionalmente protegibles y, por tanto, «debe medirse» de manera «menos intensa», cuando concurren razones de «técnica», «simplificación» o «practicabilidad» administrativa. No especifica, sin embargo, cuál ha sido la concreta razón que ha llevado al legislador a sacrificar el citado principio ante la eventual concurrencia de un «valor» constitucionalmente más digno de protección, ni tampoco la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la medida adoptada para salvaguardarlo, olvidando que «la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente», de modo que, como ya hemos señalado, «la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional *per se*, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable» [SSTC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 5 B); 46/2024, de 12 de marzo, FJ 3, y 98/2025, de 28 de abril, FJ 3].

Los preámbulos (o las exposiciones de motivos), pese a carecer de un valor normativo, poseen un valor jurídicamente cualificado como pauta de interpretación de la norma objeto de análisis, al ser la expresión de las razones en las que el propio legislador fundamenta el sentido de su acción legislativa y expone los objetivos a los que pretende que se ordene. Son un elemento singularmente relevante para la determinación del sentido de la voluntad legislativa y, por ende, para la adecuada interpretación de la norma legislada (SSTC 36/1981, de 12 de noviembre, FJ 2, y 31/2010, de 28 de junio, FJ 7). Siendo el preámbulo (o, en su caso, la exposición de motivos) el lugar donde ha de buscarse la finalidad que, pretendida por el legislador, se proyecta sobre su articulado, en orden a efectuar el correspondiente juicio de constitucionalidad, este tribunal no puede ni alterar su voluntad, ni tampoco suplirla, ocupando espacios que no les han sido atribuidos. Si como ha señalado la citada STC 137/2025, la función de este tribunal no es la de buscar otra motivación que no sea la que declare la propia norma legal analizada, ciertamente no es posible entender cómo la actual mayoría, la misma que hizo entonces aquella afirmación, ha soslayado la verdadera intención del legislador para justificar su decisión en otra «potencial», a saber, «eventuales» razones de «técnica», «simplificación» o «practicabilidad» administrativa, que ni han sido explicitadas por la norma cuestionada, ni es posible aprehenderlas. Quizá por esta razón, a falta de una razón legitimadora de la restricción del principio de capacidad económica y de una mínima ponderación de los intereses constitucionales que hubiesen podido aparecer en conflicto, la mayoría se ha limitado a recurrir al subterfugio de atribuir al legislador un poder omnímodo en la determinación de las bases imposables, olvidando que el principio de capacidad económica tiene un contenido nuclear —el que este tribunal ha venido acotando a lo largo de casi cincuenta años— que le resulta inaccesible al

legislador, por mandato del art. 31.1 CE. La potestad del legislador de configurar las bases impositivas solo puede ejercerse de acuerdo con la Constitución y, por tanto, «de acuerdo con la capacidad económica» y no en su detrimento.

Pero no solo eso. Incluso si aceptásemos a los meros efectos dialécticos que esas etéreas razones de «técnica tributaria» o de «simplificación o practicabilidad administrativa» son un reflejo del principio de «eficiencia» al que apela el art. 103.1 CE en el funcionamiento de la administración pública, lo cierto es que ninguno de esos objetivos podría buscarse a costa del sacrificio del principio de capacidad económica, sin la concurrencia simultánea y real de otro «valor constitucional» más digno de protección. La libertad de configuración del legislador «deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio, FJ 9, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5). Y anticipar indebidamente la suma 6 583 581,20 € (como sucedió en el supuesto analizado en la STC 78/2020) o la de 219 079,26 € (como ha ocurrido en el asunto ahora controvertido) implica gravar rentas «ficticias» y, por tanto, «inexistentes», provocando un evidente y notorio perjuicio a las empresas afectadas que, de carecer de la necesaria tesorería para hacer frente al anticipo, tendrían que recurrir a la financiación ajena con el consiguiente coste financiero que les supondría (gastos e intereses). Implica proporcionar al Estado (deudor del exceso) una liquidez adicional a expensas de las empresas (acreedores de la diferencia), con la consiguiente incidencia negativa en su liquidez hasta el punto de que lo que empieza siendo una solución a la morosidad pública termina convirtiéndose en un problema de morosidad privada.

Lo discutido en el presente asunto era «el propio método de cuantificación de la base imponible del tributo» en tanto que no se calcula «en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente» [STC 182/2021, FJ 3 d)]. Y resulta que «en los impuestos, ri[ge] la capacidad económica no solo en la elección de los hechos impositivos, sino también en la de [las] medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo» [STC 182/2021, FJ 4 B)], de modo que, insistimos, «la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable [...] que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente» [STC 182/2021, FJ 5 B)]. Esto sucede en el caso de autos, en el que el legislador ha renunciado, sin motivo aparente alguno, a estimar los pagos fraccionados en función de la capacidad económica realmente manifestada por el obligado tributario en cada fracción temporal dada, soslayando, sin razón de ninguna clase que lo justifique, las reglas de cuantificación que para la determinación de la base imponible del impuesto él mismo ha previsto. Para que las «razones de simplificación» o de «practicabilidad administrativa» en la estimación de la renta sean constitucionalmente legítimas, deben «bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas» de la renta, bien gravar las rentas «que previsiblemente o “presumiblemente se produce[n]” en el lapso de tiempo sometido a tributación [STC 182/2021, FJ 5 D)]. Ni lo uno ni lo otro concurre ahora. Si el legislador no había encontrado dificultad técnica alguna para ajustar los pagos fraccionados a la renta legalmente gravable hasta la modificación operada por el Real Decreto-ley 2/2016, ni tampoco la ha encontrado después para determinar los de las personas jurídicas cuya cifra de negocios es inferior a los diez millones de euros, con mayor razón puede afirmarse que no existe ninguna razón, dificultad o impedimento técnico, o de otra clase, que imposibilite realizar ese mismo ajuste en los casos de ese grupo de «grandes empresas». En consecuencia, el trato diferente que dispensa el legislador a ese grupo de contribuyentes carece de toda razón que lo justifique.

Con su decisión, la sentencia aprobada por la mayoría, no solo ha convertido la «técnica» (tributaria), la «simplificación» (administrativa) y la «practicabilidad»

(administrativa) en nuevos «valores constitucionales» de igual trascendencia que los de la «libertad», la «justicia», la «igualdad» y el «pluralismo político» del art. 1.1 de la Constitución, sino que ha consagrado el imperio absoluto de la «libertad configurativa del legislador». El mandato constitucional consagrado en el art. 31.1 conforme al cual el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tiene como envés el derecho a que esa contribución de solidaridad se materialice única y exclusivamente «de acuerdo con» y «en función de» la capacidad económica de cada cual, provisional o definitiva, queda ahora condicionada a la «voluntad configurativa» del legislador en cada momento dado. Si la razón legal de la disposición impugnada era la que se expone en los preámbulos de las normas citadas, este tribunal no podía desconocerla, buscando una justificación alternativa para salvaguardar la constitucionalidad de la norma sometida a su control. El gravamen de la renta generada en cada fracción del ejercicio a través de una cuota tributaria que no se corresponde con el beneficio legalmente gravable, provoca que «se está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica» (en sentido parecido, STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 6, en relación con el gravamen aplicable en el impuesto sobre actividades económicas en los supuestos de cese en el ejercicio de actividades). No es admisible afirmar, por consiguiente, como hace la mayoría para justificar su decisión, que no se gravan «rentas ficticias», cuando es un «hecho» irrefutable que se están sometiendo a tributación rentas inexistentes. Y tampoco es posible admitir que se está ante «una medición razonable de la renta», cuando esa «medición» es ajena a las reglas legalmente previstas para el cálculo del impuesto, buscando tan solo provocar un ensanchamiento artificioso de la base imponible de los pagos fraccionados para allegar unos recursos financieros que se consideraban imprescindibles para salvar el desajuste en las cuentas del Estado.

7. Conclusión: los pagos fraccionados, ¿un «negocio piramidal»?

Una exigencia del sistema tributario justo «es ajustar la tributación de los sujetos a su verdadera capacidad económica», sin que dicho ajuste admita restricciones ilegítimas que aboquen a soportar un pago a cuenta injusto (AATC 197/2003, de 16 de junio, FJ 3, y 212/2003, de 30 de junio, FJ 3, uno y otro respecto de las retenciones). Los pagos a cuenta anticipan la financiación del Estado procurándole la liquidez necesaria para hacer frente a sus compromisos de gasto. Ahora bien, una cosa es utilizar el tributo para financiar el gasto público, exigiendo su pago incluso de forma anticipada a su devengo, y otra muy distinta es convertirlo, además, en un «instrumento de deuda pública» a un tipo de interés cero. Aunque las eventuales necesidades de tesorería del Estado para hacer frente a sus compromisos de gasto, en un momento en el que puedan concurrir circunstancias económicas adversas, puedan servir para legitimar la existencia de un esfuerzo adicional a los obligados tributarios, no se puede desconocer, en ningún caso, que aquella obligación, pero también derecho, una y otro, igual de constitucionales, debe materializarse única y exclusivamente «en función de» y «en la medida de» su capacidad.

Como con acierto concluyó el Tribunal Supremo, garante que es también de los derechos y libertades fundamentales y de la defensa del respeto a los mandatos constitucionales, los pagos a cuenta, como cumplimiento parcial y anticipado de la obligación futura: (i) deben responder, de la manera más fiel posible, a lo que pueda preverse como contenido final de la obligación, so pena de provocar, en caso contrario, un enriquecimiento sin causa para el acreedor; (ii) debe existir la máxima correspondencia y correlación entre la base imponible del impuesto, a medida que se produce, y la base para el cálculo de los pagos fraccionados; (iii) no existe ninguna razón para no hacerlo así, cuando el sistema de estimación de bases permite conocer, con un cierto grado de aproximación, su magnitud al tiempo de los pagos a cuenta; (iv) el derecho a recaudar anticipadamente una obligación tributaria es legítimo en la medida en que el pago a cuenta se acomoda a la deuda tributaria de cada uno; (v) la recaudación anticipada por encima del importe de la deuda principal opera a modo de préstamos o anticipos de tesorería, sin interés o a bajo tipo de interés exigidos

coactivamente al ciudadano, confundiendo los ingresos de naturaleza impositiva con ingresos procedentes de un endeudamiento público encubierto; (vi) los contribuyentes están obligados a pagar los impuestos adeudados, pero no a soportar injustificadamente la lesión financiera que provoca el adelanto de pagos a cuenta superiores a la deuda tributaria; y (vii) la devolución del exceso ingresado a cuenta no resarce el daño causado al obligado tributario, dado que la hacienda pública solo paga intereses si se retrasa en la devolución.

El hecho de que para calcular la base imponible tanto del pago fraccionado (en el régimen general) como del propio impuesto sobre sociedades, se tome el «resultado contable pero ajustado fiscalmente» y, sin embargo, en el caso de los pagos fraccionados de un grupo de «grandes empresas» (las que superaban en el ejercicio anterior los 10 millones de euros como cifra de negocios), su cálculo haya de efectuarse en función del «resultado contable sin ninguno de los ajustes fiscales extracontables previstos en la propia normativa del impuesto (tales como la exclusión de las rentas exentas, la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, la amortización fiscal del fondo de comercio, la reversión contable de los gastos computados como no deducibles, etc.) y minorando el resultado alcanzado exclusivamente en el importe de los pagos fraccionados efectuados», no solo provoca que la «magnitud resultante» sea «sustancialmente distinta a la que posteriormente [podía] derivar de la cuantificación final del impuesto al que pretende servir de anticipo» [FJ 4 c)], sino que «[c]on esta nueva forma de cálculo de los pagos fraccionados el decreto-ley impugnado, durante un lapso de tiempo determinado, pero suficientemente relevante, [haya incidido] en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (FJ 5); afectación que no solo condiciona el instrumento normativo constitucionalmente válido para acometer las modificaciones (art. 86.1 CE), sino que incide, de forma inconstitucional, en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que el art. 31.1 CE consagra, el cual exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino «de acuerdo con su capacidad económica» y en función de la intensidad con la que aquella capacidad económica se pone de manifiesto [STC 182/2021, FJ 4 B) b)].

Bastaba, entonces, con acudir a la STC 78/2020 para poder concluir, con naturalidad, que el hecho de tomar el «resultado contable sin ninguno de los ajustes fiscales extracontables previstos en la propia normativa del impuesto (tales como la exclusión de las rentas exentas, la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, la amortización fiscal del fondo de comercio, la reversión contable de los gastos computados como no deducibles, etc.) y minorando el resultado alcanzado exclusivamente en el importe de los pagos fraccionados efectuados», no solo provocaba que la «magnitud resultante» fuese «sustancialmente distinta a la que posteriormente [podía] derivar de la cuantificación final del impuesto al que pretende servir de anticipo» [FJ 4 c)], sino que esta nueva forma de cálculo de los pagos fraccionados se incidía, de modo inconstitucional «en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (FJ 5). Por consiguiente, el mantenimiento del actual sistema de determinación de la base imponible, «por ser ajeno a la realidad [de la renta realmente generada] y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)», tratándose de «un efecto generalizado» y no «excepcional» o patológico» [STC 182/2021, FJ 5 D)].

Con la decisión de la que discrepamos se ha legitimado, en definitiva, una suerte de «negocio piramidal», en el que los pagos fraccionados de los obligados tributarios de un ejercicio sirven para financiar de forma inconstitucional las devoluciones de los excesos que indebidamente se ingresaron en el ejercicio anterior. Y aunque no cabe duda de que «el tributo puede no ser solo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin

fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)», orientándose «al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», pudiendo usarse «como un instrumento de política económica», esto ha de hacerse, en todo caso, «sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica» [entre muchas, STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)]. Ni la mera declaración de intenciones que ha hecho la mayoría sobre la eventual justificación de la «asimetría» consagrada en el método de cálculo de los pagos fraccionados es suficiente para salvar el obstáculo del art. 31.1 CE, ni tampoco bastaría, de concurrir hipotéticamente alguna de las finalidades inciertamente invocadas (técnica, simplificación o practicabilidad), para legitimar semejante sacrificio del citado principio. No nos hallábamos ante un fin extrafiscal del tributo, al servicio de políticas sectoriales. Simplemente nos encontrábamos ante un fin espurio, carente de toda legitimidad constitucional.

En fin, como tuvo la oportunidad de concluir la STC 73/2017, de 8 de junio (con relación a la «Declaración tributaria especial», popularmente conocida como la «amnistía fiscal»), cuidadosamente preterida en la fundamentación jurídica de la STC 137/2025 (que analizaba la «amnistía política»), pese a haber sido citada por el abogado del Estado [antecedente 17 B) c)], «[l]a gravedad de la crisis económica y, en consecuencia, la necesidad de ajustar el déficit público para cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el artículo 135 CE, podría justificar la aprobación de medidas dirigidas al aumento de los ingresos o a la reducción de los gastos públicos; siempre, como el propio abogado del Estado reconoce, dentro de los límites y con respeto a las exigencias que la Constitución impone» [FJ 5 b)]. Por tanto, «[e]l objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular» [FJ 5 c)].

No deja de sorprender que en los años en los que se dictó la norma cuestionada el Estado adoptase una serie de medidas dirigidas a frenar la morosidad en los pagos por parte de las administraciones públicas (que deterioraba la rentabilidad de las empresas), con el objetivo de impedir que fuese utilizada por el deudor como un medio de obtención de una liquidez adicional a expensas del acreedor para, a reglón seguido, adoptar otras destinadas a provocar unos pagos fraccionados exorbitantes precisamente con la finalidad que se trataba de evitar: la de obtener una recaudación adicional artificiosa a expensas de los obligados tributarios en la que el tiempo de devolución del exceso ingresado operaba como un soterrado instrumento de financiación a un tipo de interés «cero».

Madrid, a veinticinco de noviembre de dos mil veinticinco.—Ricardo Enríquez Sancho.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—César Tolosa Tribiño.—José María Macías Castaño.—Firmado y rubricado.