

El sistema de cálculo de pagos fraccionados para las grandes empresas en el impuesto sobre sociedades no vulnera el principio de capacidad económica

El Pleno del Tribunal Constitucional, en una decisión no unánime, confirma que el establecimiento de un sistema de cálculo de los pagos fraccionados para las grandes empresas en función del resultado contable, sin permitir la práctica de los distintos ajustes establecidos por la normativa del impuesto sobre sociedades para la determinación de la base imponible del impuesto, no vulnera el principio de capacidad económica como medida de la imposición.

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. Introducción

El Pleno del Tribunal Constitucional, en sentencia del 20 de noviembre del 2025, ha desestimado 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 letra a del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre

Sociedades (LIS), 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, por vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución española (CE). No obstante, la decisión del Pleno, lejos de ser unánime, cuenta con un duro voto particular formulado por cinco de sus magistrados, que cuestionan el rigor y solidez de la argumentación de la sentencia, así como el sentido del fallo.

Como se recordará, mediante el Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, primero, y la Ley 6/2018, de 3 de julio, después, se estableció un «régimen especial» de determinación de los pagos fraccionados para las grandes empresas —aquéllas con cifra de negocios superior a diez millones de euros— en el impuesto sobre sociedades. Frente al régimen general de determinación de los pagos fraccionados contenido en el artículo 40 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades —basado en el resultado contable ajustado fiscalmente y reducido en la compensación de bases impositivas negativas de periodos impositivos anteriores, con descuento en la cuantía del pago fraccionado de las bonificaciones, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados previamente soportados—, conforme al régimen especial aplicable a las grandes empresas, los pagos fraccionados se calculaban a partir del resultado contable, sin ajustes fiscales, sin compensación de bases impositivas negativas de periodos impositivos anteriores y sin descuentos adicionales. La justificación de la aprobación de dicha disposición adicional 14 residió en la necesidad de conseguir allegar recursos de forma inmediata a las arcas públicas con la finalidad de reducir el déficit público para alcanzar los objetivos fijados por las instituciones comunitarias.

En las sentencias 78/2020, de 1 de julio, y 101/2020, de 10 de septiembre, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por haber afectado, mediante el empleo del instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 de la Constitución española, a la esencia del deber de

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 del mismo texto legal. Sin embargo, dado que las cuestiones de inconstitucionalidad se estimaron sobre la base de un argumento de tipo formal, el Tribunal Constitucional dejó imprejuizada la cuestión sustantiva o de fondo, esto es, la posible existencia de una infracción del artículo 31.1 de la Constitución.

2. Análisis de la sentencia

Para la Sala promotora de la cuestión de inconstitucionalidad, el sistema de cálculo de los pagos fraccionados aplicable a las grandes empresas contenido en la disposición adicional 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 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 particular, este sistema genera de forma sistemática una «anticipación de cuotas tributarias de forma constante y desacorde con la forma de determinación de la cuota final del impuesto», dada la aplicación de diferentes parámetros de valoración para unas y otras. Con apoyo en la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, la Sala entiende que la estrecha relación existente entre la obligación tributaria principal y la de realizar pagos a cuenta exige cuantificarlas con criterios análogos, pues la aplicación de distintos índices de capacidad económica en los pagos a cuenta y en la liquidación del impuesto convierte los pagos fraccionados en un sistema de financiación gratuito para la Administración, al margen de la capacidad económica real del sujeto pasivo, que se mide realmente

por medio de la base imponible, sometiendo a tributación rentas irreales o ficticias.

Sin embargo, el Pleno del Tribunal Constitucional rechaza la vulneración del principio de capacidad económica como medida de la imposición sobre la base de los siguientes argumentos:

- La obligación de realizar pagos a cuenta se configura como una obligación tributaria diferente y autónoma de la obligación tributaria principal; se distinguen ambas por su objeto, por los sujetos obligados y por sus diferentes reglas de cuantificación. El cálculo de la obligación tributaria principal se efectúa conforme a lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que determina la base imponible mediante la práctica de distintos ajustes en el resultado contable del contribuyente con la finalidad de efectuar una medición más exacta de la capacidad económica en términos plurianuales. En cambio, en relación con los pagos fraccionados, la Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé dos métodos de cuantificación, sea a partir de la cuota íntegra del último periodo impositivo (art. 40.1-2 LIS), sea a partir de la base imponible acumulada de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural (art. 40.3 LIS). En lo que atañe a este segundo método, aplicable a los contribuyentes cuya cifra de negocios sea igual o superior a seis millones de euros, la disposición adicional 14 de dicha ley establece como importe mínimo del pago fraccionado el 23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias
- de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural aplicable a las empresas con una cifra de negocios superior a diez millones de euros, método supuestamente lesivo del principio de capacidad económica.
- Dado que ambas obligaciones tributarias materiales (anticipada y principal) son dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria (art. 17 de la Ley General Tributaria o LGT) y concurren, aunque de forma autónoma en el tiempo, al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente, la doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica como fundamento y criterio de la imposición es extrapolable a las obligaciones de realizar pagos a cuenta. De este modo, 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. Ahora bien, ello no implica que ambas obligaciones (principal y a cuenta) deban cuantificarse de forma idéntica, puesto que se trata de obligaciones autónomas. En este sentido, el principio de capacidad económica como medida de la imposición no juega con la misma intensidad en todas las instituciones y obligaciones tributarias y, además, para concretar esta vertiente del referido principio constitucional, el legislador dispone de un amplio margen de libertad, que le permite escoger

entre diversas alternativas a la hora de establecer las reglas de cuantificación de las obligaciones tributarias, margen que es mayor en las obligaciones tributarias distintas de la principal, como es el caso de la obligación de realizar pagos a cuenta, consecuencia lógica de su carácter autónomo y provisorio, dado que el importe anticipado por el contribuyente queda sujeto a una liquidación posterior, ajustándose mediante el correspondiente ingreso complementario o devolución.

La cuantificación de los pagos fraccionados no exige reproducir miméticamente las reglas establecidas para la obligación tributaria principal

- No existe ningún mandato constitucional derivado del principio de capacidad económica 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 y establecer válidamente reglas de cuantificación de la renta obtenida más sencillas para los pagos a cuenta que para la obligación tributaria principal, sin que resulte constitucionalmente exigible que en la cuantificación de los pagos a cuenta se reproduzcan miméticamente las reglas establecidas para la obligación tributaria principal.
- El método de cálculo cuestionado no grava rentas «irreales» o «ficticias», por no aplicar al resultado contable positivo los mismos ajustes y modulaciones que para determinar la base imponible. Al contrario, el resultado contable positivo es el beneficio que arroja la cuenta de pérdidas y ganancias cuyo saldo refleja la «imagen fiel» de la situación de la empresa (art. 34.2 del Código de Comercio), 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 imposición. Además, el método de cálculo de los pagos fraccionados que se cuestiona prevé ciertas modulaciones y ajustes sobre el resultado contable positivo para las rentas derivadas de determinadas operaciones o para determinadas entidades. A lo anterior se añade que el cálculo del importe de los pagos fraccionados se realiza aplicando al resultado contable positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural y un tipo del 23 %, inferior en dos puntos al que se emplea para liquidar el impuesto, que con carácter general es del 25 %.
- Es erróneo sostener que entre el resultado contable y la base imponible exista una profunda desconexión, pues la segunda gravita sobre el

primero, que es su elemento nuclear y punto de partida. De igual forma, es incorrecto aseverar que el uso del resultado contable como base de los pagos fraccionados produzca una anticipación «sistemática» de cuotas, pues el resultado contable puede ser igual, mayor o menor que la base imponible. En consecuencia, el método cuestionado no aboca necesariamente a que los pagos fraccionados sean mayores que la cuota líquida del impuesto —máxime cuando se calculan utilizando un porcentaje del 23 % frente al tipo de gravamen general del 25 % aplicable a la base imponible para obtener la cuota íntegra— y, aunque así pueda suceder, esta circunstancia no es contraria al principio de capacidad económica, dado el carácter autónomo y provisional de los pagos a cuenta respecto de la obligación tributaria principal.

En atención a lo expuesto, el Pleno del Tribunal Constitucional desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

3. Valoración y efectos

Para la mayoría del Pleno del Tribunal Constitucional, en presencia de obligaciones tributarias materiales, el principio de capacidad económica puede operar con distinta intensidad dependiendo del momento en que se grave la única capacidad económica manifestada por un mismo obligado tributario. A nuestro modo de ver, esta conclusión va más allá de

lo declarado en la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, donde se subrayó que la capacidad económica como medida de la imposición se refleja mejor en la obligación tributaria principal que en las obligaciones tributarias accesorias. Aunque la sentencia no llega a asimilar las obligaciones accesorias a la obligación de efectuar pagos a cuenta, implícitamente parece darles un tratamiento análogo, sometiénolas a un régimen de protección constitucional de menor intensidad que a los elementos esenciales o estructurales de la obligación tributaria principal. Este desenlace, como se apunta en el voto particular, es difícilmente compatible con la afirmación, contenida en la Sentencia 78/2020, de 1 de julio, conforme a la cual «tanto 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» (FJ 4b).

Por otra parte, es cierto que, conforme a la doctrina constitucional sintetizada en la sentencia de 20 de noviembre del 2025, en los tributos con un fin primordialmente recaudatorio (como el impuesto sobre sociedades) se ha admitido la modulación del principio de capacidad económica para atender otros intereses jurídicos dignos de protección, como el cumplimiento de fines de política económica y social, la lucha contra el fraude fiscal o por razones de política financiera, técnica tributaria o practicabilidad administrativa. Ahora bien, como se desprende de la Sentencia 181/2021 (FJ 5b), la renuncia a gravar según la capacidad económica

real no puede ser arbitraria, sino que exige una justificación objetiva y razonable. No obstante, el Tribunal Constitucional renuncia en esta ocasión a analizar la justificación legislativa de la medida cuestionada y su validez para admitir la quiebra del principio de capacidad económica.

Sin perjuicio de las reflexiones anteriores, queda pendiente de respuesta la cuestión de inconstitucionalidad número 2840-2024, también planteada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y admitida a trámite por providencia de 11 de febrero del 2025 (publicada en el *Boletín Oficial del Estado* de 17 de febrero del 2025). Teniendo en cuenta que los argumentos de inconstitucionalidad aducidos en ella son coincidentes con los esgrimidos en la cuestión número 2525-2024, es de esperar que los razonamientos y el fallo de la sentencia aquí comentada se extrapolen a ese otro supuesto.

En cualquier caso, en relación con los efectos de la sentencia sobre las rectifi-

caciones de autoliquidaciones basadas en una posible inconstitucionalidad de la disposición adicional 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se mantienen intactas las solicitudes de rectificación basadas en alegaciones de inconstitucionalidad como la vulneración del principio de igualdad en materia tributaria (arts. 14 y 31.1 CE) o la contravención de la previsión constitucional del artículo 134.7 de la Constitución, que impide al legislador presupuestario crear tributos o modificarlos sin contar con la habilitación de una ley tributaria sustantiva. A este respecto, el Auto del Tribunal Supremo de 26 de junio del 2024 (rec. 7027/2023), relativo a la referida disposición adicional 14 y pendiente de resolución mediante sentencia, plantea como cuestiones de interés casacional si las alteraciones introducidas por el legislador presupuestario en el sistema de cálculo de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades suponen, o no, una desfiguración o desbordamiento normativo contrario al artículo 134.7 de la Constitución.