



## NOTA INFORMATIVA Nº 96/2025 (BIS)

### **VOTO PARTICULAR DE LOS MAGISTRADOS RICARDO ENRÍQUEZ, ENRIQUE ARNALDO, CONCEPCIÓN ESPEJEL, CESAR TOLOSA Y JOSÉ MARÍA MACÍAS A LA SENTENCIA SOBRE LOS PAGOS FRACCIONADOS DE LAS GRANDES EMPRESAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

La sentencia resuelve una cuestión de inconstitucionalidad elevada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y entiende que la regulación de los pagos fraccionados que deben realizar las grandes empresas (aquellas con una cifra de negocios superior a los 10 millones de euros) en el impuesto sobre sociedades no vulnera el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

Cinco magistrados del Tribunal Constitucional, Ricardo Enríquez Sancho, Enrique Arnaldo Alcubilla, Concepción Espejel Jorquera, César Tolosa Tribiño y José María Macías Castaño discrepan de esta decisión, por entender que debería haberse estimado la cuestión, declarado inconstitucional la disposición legal cuestionada.

Estiman que con la manera de calcular estos pagos fraccionados del impuesto que establece la norma cuestionada, la generalidad de las empresas obligadas se ve forzada a adelantar a la Administración una suma mayor de la que realmente corresponde conforme a su obligación tributaria final. El pago fraccionado o a cuenta se convierte así en un mecanismo anómalo de anticipación del pago de un tributo que se sabe de antemano que va a ser de cuantía menor, lo que contraviene el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE.

De este principio constitucional deriva la elemental exigencia de que la cantidad abonada a la Hacienda pública mediante los pagos a cuenta del impuesto no debe superar, como regla, la cuota a ingresar que resulta de su declaración anual. La razón de ello es que se grava una única capacidad económica, en un mismo sujeto pasivo, por un mismo impuesto (el de sociedades) y por un mismo período temporal (un ejercicio económico). El hecho de que esa capacidad económica se grave sucesivamente en dos momentos diferentes (primero, provisionalmente, en pagos fraccionados y después, definitivamente, en una liquidación practicada durante el ejercicio siguiente), no impide que sigan siendo dos partes inseparables de un mismo todo, el impuesto de sociedades.

La sentencia, por el contrario, devalúa el entendimiento del principio constitucional de capacidad económica, hasta hacerlo irreconocible, por cuanto otorga una libertad prácticamente total al legislador tributario para gravar como quiera una manifestación de riqueza, so pretexto de una eventual necesidad de financiación por el Estado, bastando con que se proceda a la devolución de lo recaudado en exceso posteriormente (de momento, en el ejercicio siguiente, pero dada la irrestricta libertad de configuración que se le reconoce, el legislador podría retrasar esa devolución a un momento posterior, con el pretexto de que necesita el dinero más que el obligado tributario).

De hecho, lo que sucede con estos pagos fraccionados es que funcionan como un préstamo con el que el Estado se financia a coste cero a expensas de determinados contribuyentes, que adelantan una cantidad superior a la que les correspondería pagar realmente. Se olvida así que, en un sistema tributario justo, el derecho a recaudar (y, por tanto, a imponer pagos a cuenta) surge en la medida en que el pago fraccionado o a cuenta se acomoda a la deuda tributaria de cada obligado, y que la justicia tributaria se desvirtúa cuando se recauda a cuenta por encima de la deuda exigible.

Si bien la Constitución legitima al legislador para que someta a tributación aquellos hechos, actos o negocios expresivos de una capacidad económica susceptible de gravamen, al mismo tiempo solo le autoriza a gravar capacidades económicas reales y de forma ajustada a la expresión de tal capacidad económica, lo que es palmario que no sucede en el caso de la disposición legal cuestionada, que permite un arbitrario incremento en los pagos a cuenta sin consideración a la cuota tributaria que corresponde pagar al final y, por tanto, sin atender a la capacidad económica real del obligado al pago, lo que debería haber conducido a este Tribunal a declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de esa disposición.

Madrid, 26 de noviembre de 2025