



TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL

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 (en adelante, 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). 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. Con fecha 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 art. 31.1 CE.

2. El auto trae causa de los siguientes antecedentes:

a) La entidad 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 LIS, aplicable a las entidades con una cifra de negocios superior a 10 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 euros, 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 euros. Restando a dicho importe el pago fraccionado citado y las retenciones (37.786,55 euros), resultó un importe a devolver de 219.079,26 euros, 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 9.523,80 euros, resultantes de aplicar el tipo de interés de demora al importe a devolver (219.079,26 euros), 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 de la 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 de la LIS, aprobada por la 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 el 7 de febrero de 2024, alegó que sí lo consideraba justificado. Por su parte, el Ministerio Fiscal, por medio de un escrito del 15 de febrero siguiente, 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 entidad recurrente calculó los pagos fraccionados de dicho ejercicio aplicando la disposición adicional decimocuarta de la 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, 10 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, rec. núm. 75/1999), 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 euros 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 a 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 que concurría la causa de abstención del art. 219.13ª 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 de un auto de 17 de junio de 2024, 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 D. ^a 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) LOTC; 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 el 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, la entidad 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 del 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 (rec. de casación núm. 4346/2018) que, en relación con la disposición adicional decimocuarta de la 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 sólo 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 a una categoría concreta de obligados que vaya a verse sistemáticamente perjudicada por la aplicación 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 de la 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 de la 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 LIS, delimitan la base imponible del impuesto.

Es decir, el legislador ha determinado, como base de cálculo de los pagos fraccionados, un presupuesto expreso 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 de la 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 un escrito registrado en el Tribunal también el día 9 de abril de 2025, la entidad 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 entidad 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 imponibles negativas de ejercicios anteriores, por no permitirlo la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta de la 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 de la 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 imponibles 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 imponibles 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, la entidad HOBALI, S.A. sostiene que la imposibilidad de considerar en los pagos fraccionados las bases imponibles 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 imponibles negativas.

Para la entidad recurrente, con la disposición adicional decimocuarta de la 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, la entidad 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 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 (en adelante, LIS), redactada por el art. 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (en adelante, 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 10 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 ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 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 ciento.

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 de la LIS ha tenido tres redacciones:

a) Dicho precepto se incorporó a la LIS por el art. 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 de la 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 de la 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 de la 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, 10 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 el 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 de la 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. Uno 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 advierta 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 de la 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 euros, 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 de la 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. Uno 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 euros 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 euros, dado había retenciones por importe de 37.786,55 euros). El órgano judicial subraya que el exceso -y el consiguiente perjuicio financiero- fueron 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, la entidad 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 (FJ 3); a continuación, expondremos la doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica (FJ 4); y, por último, aplicaremos dicha doctrina para enjuiciar el precepto cuestionado (FJ 5).

3. Los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades

A) Según el apartado 1 del art. 40 LIS, “en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados”.

Los pagos fraccionados, los ingresos a cuenta y las retenciones son distintos tipos de “pagos a cuenta” mediante los cuales al 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 del 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 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 del título II, capítulo III, de la LGT, 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 LIS 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 estanqueidad 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 5 años. La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, lo amplió a 7 años; plazo que, en virtud de sucesivas modificaciones de dicha ley, fue ampliado a 10 años (Ley 40/1998, de 9 de diciembre); 15 años (Ley 24/2001, de 27 de diciembre); y 18 años (Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto).

La vigente LIS 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 1 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 LIS 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 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural (art. 40.3). Los contribuyentes cuya cifra de negocios sea igual o superior a 6 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 de la 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 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural”. Según el auto de planteamiento, la entidad HOBALI, S.A. tuvo que aplicar este importe mínimo para los pagos fraccionados del periodo 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 17 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, FJ 4 a), y 60/2015, 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, FJ 6 A); 194/2000, FJ 8, y 255/2004, 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 de la 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 LIS 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.* fundamento jurídico 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 que:

“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 LIS 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]:

(i) 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].

(ii) 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].

(iii) 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 tercero 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 LIS, 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 tercero 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 de la 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.

F A L L O

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.

