

**SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL****TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

- 1757** Pleno. Sentencia 191/2025, de 16 de diciembre de 2025. Cuestión de *inconstitucionalidad* 2840-2024. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en relación con la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el artículo 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018. Principio de capacidad económica: STC 175/2025 (constitucionalidad del método de cálculo de los pagos a cuenta, autónomos y provisionales respecto de la obligación tributaria principal, del impuesto sobre sociedades). Votos particulares.

ECLI:ES:TC:2025:191

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 Triboño, 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. 2840-2024, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en relación con la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, redactada por el art. 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018. Han comparecido y formulado alegaciones el Gobierno, el fiscal general del Estado y la entidad Hobali, SA Ha sido ponente el magistrado don Ramón Sáez Valcárcel.

**I. Antecedentes**

1. El día 23 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. 1387-2022, 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) Hobali, SA, ingresó los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades correspondientes a 2019 conforme al sistema de cálculo establecido en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), aplicable a las entidades con una cifra de negocios superior a diez

millones de euros, como era su caso. El monto total de dichos pagos fraccionados fue de 978 983,25 euros, ingresados en los meses de octubre y diciembre de 2019. La cuota líquida del impuesto correspondiente a 2019, resultante de la autoliquidación, presentada el 22 de julio de 2020, ascendió a 1 019 948,85 euros. Restando a dicho importe los pagos fraccionados citados y las retenciones (51 012,42 €), resultó un importe a devolver de 10 046,82 euros.

El 7 de julio de 2020 la entidad solicitó a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) la rectificación de las autoliquidaciones de los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2019, así como la devolución del perjuicio financiero sufrido por el exceso del pago fraccionado respecto de la cuota final del impuesto sobre sociedades.

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

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

c) Mediante escrito de 7 de febrero de 2024 la entidad recurrente se manifestó a favor del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. El Ministerio Fiscal, por medio de escrito de 15 de febrero de 2024, indicó que estimaba cumplidos los presupuestos procesales para dicho planteamiento. Por su parte, el abogado del Estado presentó escrito el 19 de febrero siguiente en el que se opuso al planteamiento de la cuestión rebatiendo los argumentos de la mercantil recurrente.

3. El auto de planteamiento, de 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 importe de los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades de 2019. Detalla que la mercantil recurrente calculó los pagos fraccionados de dicho ejercicio aplicando la disposición adicional decimocuarta LIS, según la redacción dada por la Ley 6/2018, y que la solicitud de resarcimiento se fundamentaba en que este precepto era inconstitucional. Asimismo, el auto precisa que la duda de constitucionalidad se centra en el principio de capacidad económica, descartando otros motivos invocados en el recurso, referentes a la posible vulneración de los arts. 14 y 134.7 CE.

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

En apoyo de esto, cita doctrina del Tribunal Supremo (entre otras, la sentencia de 19 de mayo de 2000, recurso núm. 75-1999, ECLI:ES:TS:2000:4067), según la cual una anticipación de cuotas tributarias constante y desacorde con la forma de determinación

de la cuota final del impuesto puede quebrar el principio de capacidad económica. Si esta capacidad se mide por las normas reguladoras de la base imponible del impuesto y el cálculo de los pagos fraccionados exige anticipar una cuota sobre rentas que no integrarán esa base imponible, se está gravando una capacidad irreal, distinta a la que debe tributar por decisión del propio legislador, en contra del art. 31.1 CE.

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

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

b) Descendiendo al caso del proceso *a quo*, el auto puntuiza que a la recurrente se le exigió en 2019 un pago anticipado superior en 10 046,82 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 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 constitucionalidad 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 constitucionalidad.

4. El 20 de junio de 2024 el magistrado don Juan Carlos Campo Moreno comunicó al presidente del Tribunal que concurría en él la causa de abstención del art. 219.13 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), por haber participado como diputado en la votación de 28 de junio de 2019 mediante la que fue aprobada definitivamente la Ley 6/2018.

Por medio del ATC 67/2024, de 2 de julio, el Pleno estimó justificada la referida abstención, apartándole definitivamente del conocimiento de esta cuestión de constitucionalidad. Mediante acuerdo de la misma fecha, el presidente designó como nuevo ponente al magistrado don Ramón Sáez Valcárcel.

5. Por providencia de 11 de febrero de 2025, el Pleno del Tribunal, a propuesta de la Sección Cuarta, acordó admitir a trámite la cuestión de constitucionalidad; reservar para sí su conocimiento, de conformidad con el art. 10.1 c) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (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 los días 20 y 26 de febrero de 2025 el Congreso de los Diputados y el Senado, respectivamente, comunicaron los acuerdos adoptados por sus mesas de personarse en el presente proceso constitucional, ofreciendo su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

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

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

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

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

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

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

c) Aplicando lo anterior a la norma cuestionada, afirma que no hay nada más apartado 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 y solvencia y un menor riesgo financiero, así como una mayor capacidad de inversión y de crecimiento y 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 consideran determinados elementos que sí se toman en cuenta para hallar la cuota líquida (por ejemplo, los beneficios fiscales y las bases imponibles negativas). Para el abogado del Estado, esto solo significa que el momento elegido por el legislador para tomar en cuenta esas magnitudes es posterior, pero no convierte en inconstitucional la norma. Los pagos fraccionados son, por definición, obligaciones provisionales y el precepto tan solo retrasa la aplicación de ciertos beneficios fiscales y compensaciones hasta el momento de calcular la obligación principal.

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

Dicho en otros términos, tomando en consideración los ajustes extracontables que deben practicarse para determinar la base imponible, esta puede ser mayor o menor que el resultado contable. Por tanto, es «manifestamente 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 y de cada ejercicio. 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 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. 2525-2024, 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, SA.

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 anticipado respecto de la cuota del impuesto del ejercicio 2019, cuáles fueron los elementos que la entidad Hobali, SA, no pudo aplicar al calcular los pagos fraccionados como consecuencia del régimen de la disposición adicional decimocuarta LIS; ni si esos elementos eran permanentes y previsibles, o si dependían de las circunstancias concretas de su actividad en el concreto ejercicio.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Comienza subrayando la identidad existente entre esta cuestión de inconstitucionalidad y la núm. 2525-2024, por lo que interesa su acumulación.

La mercantil indica que calculó los pagos fraccionados de 2019 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 LIS, que le era aplicable. Esto supuso un notable incremento de la carga tributaria respecto a la obligación principal del impuesto sobre sociedades.

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

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

b) Los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades no pueden desligarse de 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, SA, 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, Hobali, SA, 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 LIS, el pago fraccionado deja de ser un pago a cuenta del impuesto sobre sociedades y pasa a ser una suerte de tributo sobre unas rentas que, posteriormente, no deben tributar, por no ser constitutivas de capacidad económica.

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

11. Mediante providencia de 5 de diciembre de 2025, se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el día 16 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, redactada por el art. 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 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 doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos diez millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta ley, las siguientes especialidades:

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

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 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 artículo 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 artículo 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 artículo 40 de esta ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

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

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

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

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

b) La disposición adicional decimocuarta LIS fue redactada de nuevo por el art. 71 de la citada Ley 6/2018, con efectos a partir de 1 de enero de 2018. El art. 71 de la Ley 6/2018 reprodujo íntegramente el tenor original de la disposición adicional decimocuarta LIS, añadiendo un nuevo inciso para exceptuar de su ámbito de aplicación a las entidades de capital riesgo. Esta adición carece de trascendencia para el presente proceso constitucional, pues Hobali, SA, 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 dos nuevos párrafos a la disposición adicional decimocuarta LIS, con efectos a partir de 1 de enero de 2019. Dichos párrafos establecen unas especialidades para las entidades navieras que, por tanto, no son aplicables a la entidad recurrente en el proceso *a quo*.

En concreto, el art. 4 de la Ley 8/2018, titulado «Pagos fraccionados de las entidades inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras» dispone lo siguiente:

«Se modifica el apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, del impuesto sobre sociedades, que queda redactado de la siguiente forma:

'1. Los contribuyentes... [igual].

a) La cantidad a ingresar... [igual].

Quedará excluido... [igual].

En el caso de... [igual].

En el caso de empresas navieras a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 76, apartados 1 y 2, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

En el caso de las empresas navieras que tributan por el régimen especial en función del tonelaje establecido en el capítulo XVI de esta Ley, los pagos fraccionados se calcularán sobre el importe de la base imponible obtenida con arreglo a lo establecido en el artículo 114.1 de esta Ley.

Lo dispuesto... [igual]'.»

Como puede observarse, el art. 4 de la Ley 8/2018 no transcribió íntegramente la disposición adicional decimocuarta LIS, sino que únicamente añadió dos nuevos párrafos

con sendas reglas especiales para las empresas navieras. Por tanto, la redacción del precepto sigue siendo la dada por la Ley 6/2018, a la que se añaden ahora los dos nuevos párrafos transcritos. De este modo, y como han sostenido las partes en el proceso *a quo*, la redacción vigente en 2019 y aplicable a los pagos fraccionados del impuesto en dicho ejercicio es la derivada de la Ley 6/2018, con los dos párrafos añadidos por la Ley 8/2018.

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

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

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

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

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

## 2. Cuestiones preliminares.

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

A) Por un lado, el fiscal general del Estado ha interesado la inadmisión de la cuestión por la insuficiente exteriorización del juicio de aplicabilidad y relevancia

(art. 35.1 LOTC). Este requisito, al ser de orden público procesal, puede ser examinado por este tribunal, de oficio o a instancia de parte, en la fase de resolución de este proceso constitucional (por todas, STC 27/2025, de 29 de enero, FJ 2, y las allí citadas).

a) Es doctrina constitucional reiterada que «corresponde al órgano judicial proponente realizar el juicio de aplicabilidad y relevancia de la norma legal cuestionada, y que, por ser la elección de la norma aplicable una cuestión de legalidad ordinaria, este tribunal debe limitarse a realizar un control externo sobre el juicio realizado por el órgano judicial, que excluye la revisión del criterio judicial acerca de la aplicabilidad de la norma, salvo que resulte con toda evidencia errado, porque sea notoriamente inconsistente o equivocada la argumentación judicial sobre la aplicabilidad al caso de la norma cuestionada (por todas, STC 38/2014, de 11 de marzo, FJ 3), o, como señala la STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 1 b), porque ‘de manera notoria, sin necesidad de examinar el fondo debatido y en aplicación de principios jurídicos básicos, se 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, SA, a resultas del exceso de los anticipos respecto de la obligación tributaria principal del impuesto sobre sociedades de 2019; perjuicio derivado de que tuvo que calcular dichos pagos fraccionados con el método previsto en la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta LIS, en la redacción dada por el art. 71 de la Ley 6/2018. Según afirma el órgano judicial, esto implicó cuantificarlos a partir del resultado contable positivo, sin computar los ajustes extracontables ni las compensaciones de bases imponibles negativas que se aplican para calcular la base imponible, a partir de la cual se halla la obligación tributaria principal o cuota líquida del impuesto (razonamiento jurídico primero del auto).

La Sala concreta que el exceso anticipado fue de 10 046,82 euros, que fue el resultado a devolver que arrojó la autoliquidación del impuesto sobre sociedades de 2019. Añade que este importe habría sido incluso superior de ser mayores los beneficios fiscales a los que hubiera tenido derecho el contribuyente y que no se computan para el cálculo de los pagos fraccionados. De este modo, la Sala concluye que la falta de consideración de todas las magnitudes que integran la base imponible es la causa del exceso producido y, por tanto, del perjuicio financiero reclamado (razonamiento jurídico segundo).

c) A partir de lo expuesto, conforme al control meramente externo que corresponde realizar a este tribunal, apreciamos que la Sala ha razonado suficientemente por qué la disposición adicional decimocuarta LIS, en concreto, la letra a) de su apartado 1, según la redacción dada por la Ley 6/2018, es aplicable y relevante para el fallo (art. 35.1 LOTC). La Sala justifica que Hobali, SA, debía calcular los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades de 2019 conforme a dicho precepto e indica que el método de cálculo basado en el resultado contable positivo provocó un exceso de 10 046,82 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 expone que la razón del perjuicio financiero sufrido por Hobali, SA, 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, SA, 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.

Por otra parte, aunque la Ley 8/2018 incorporó a la disposición adicional decimocuarta LIS dos nuevos párrafos para modular la aplicación del método de cálculo

de los pagos fraccionados a las empresas navieras, ya hemos indicado en el fundamento jurídico anterior que la redacción del precepto aplicable en 2019 sigue siendo la proveniente de la Ley 6/2018, con las reglas especiales introducidas por la Ley 8/2018. Por tanto, es correcto afirmar, como hace el órgano judicial en el auto de planteamiento, que el precepto aplicable al caso es la disposición adicional decimocuarta LIS redactada por el art. 71 de la Ley 6/2018.

B) Por otro lado, la entidad Hobali, SA, 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.

3. Enjuiciamiento: desestimación de la duda planteada por remisión a la STC 175/2025, de 20 de noviembre.

Como han subrayado las partes personadas y el fiscal general del Estado, la presente cuestión de inconstitucionalidad es idéntica a la núm. 2525-2024, que ha sido desestimada por la STC 175/2025, de 20 de noviembre. La entidad recurrente en el proceso *a quo*, el precepto cuestionado, la duda planteada y las posiciones de las partes son las mismas en ambos procesos, que solo se diferencian en el periodo impositivo concernido, que es el ejercicio 2018 en la cuestión núm. 2525-2024 y el 2019 en la presente.

Tal diferencia, que en nada obsta –como de inmediato se dirá– a la aplicabilidad al presente caso de la doctrina establecida en la citada STC 175/2025, viene en el caso concreto a demostrar que, como indicamos en el fundamento jurídico 5 D) de la referida sentencia, el método de cálculo de los pagos fraccionados de las grandes empresas acerca de cuya constitucionalidad se nos interroga no conduce necesaria ni sistemáticamente, a diferencia de lo sostenido en el auto de planteamiento, a exigir al contribuyente pagos fraccionados por un importe superior a la cuota líquida del impuesto. En efecto, a diferencia de lo sucedido en el ejercicio 2018 –periodo en que los pagos fraccionados ingresados por la entidad Hobali, SA, fueron de importe superior a la cuota líquida–, en el ejercicio 2019 dichos pagos fraccionados ascendieron a 978 983,25

euros, resultando por lo tanto inferiores a la cuota líquida de dicho periodo, que fue de 1 019 948,85 euros [vid. antecedente segundo, apartado a)]. Si la liquidación del impuesto sobre sociedades de 2019 arrojó una cantidad a devolver (10 046,82 €) fue debido a las retenciones que, por importe de 51 012,42 euros, había soportado la demandante.

Por consiguiente, el presente caso corrobora con datos concretos la conclusión, alcanzada en la STC 175/2025 de que el método de cálculo cuestionado da lugar a pagos fraccionados que podrán ser superiores o inferiores a la cuota líquida, dependiendo de las magnitudes económicas de la entidad en cada ejercicio.

En suma, debemos desestimar la presente cuestión remitiéndonos íntegramente a la mencionada STC 175/2025, FJ 5, en la que hemos razonado que el método de cálculo del importe mínimo de los pagos fraccionados previsto en la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta LIS, en la redacción dada por el art. 71 de la Ley 6/2018, no vulnera el principio de capacidad económica como medida de la imposición (art. 31.1 CE).

#### FALLO

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

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

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

*Voto particular que formula el magistrado don Ricardo Enríquez Sancho a la sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad número 2840-2024*

En el ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 90.2 y con el máximo respeto a la opinión de la mayoría, formulo el presente voto particular para exponer las razones de mi discrepancia con la fundamentación y fallo de la sentencia aprobada.

La sentencia desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en aplicación de la doctrina asentada en la STC 175/2025, de 20 de noviembre.

Contra esta sentencia formulé voto particular en atención a unos argumentos a los que me remito.

Madrid, a dieciséis de diciembre de dos mil veinticinco.—Ricardo Enríquez Sancho.—Firmado y rubricado.

*Voto particular discrepante que formulan la magistrada doña Concepción Espejel Jorquera y los magistrados don Enrique Arnaldo Alcubilla y don José María Macías Castaño a la sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2840-2024*

De conformidad con lo dispuesto en el art. 90.2 LOTC, y sin perjuicio del respeto al criterio asumido por la mayoría del Pleno, expresamos nuestra disconformidad con el sentido de la sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2840-2024 a que se refiere este voto particular, por las razones que seguidamente exponemos, que debieron determinar que la cuestión de inconstitucionalidad fuese estimada y, consiguientemente, declarada la inconstitucionalidad de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

La sentencia de la que discrepamos reitera la doctrina expresada en la sentencia 175/2025, de 20 de noviembre, que resolvió la cuestión de constitucionalidad núm. 2525-2024, frente a la que ya formulamos voto particular que, en coherencia con la opinión discrepante sostenida entonces, reiteramos ahora, y al que nos remitimos, tanto más cuanto que la nueva sentencia reproduce la literalidad de la anterior.

Ello no obstante, y en refuerzo de la opinión en la que se sostiene la doctrina de la que discrepanos, esta nueva sentencia añade un dato concreto del proceso de origen en el que se plantea la cuestión de constitucionalidad, hasta cierto punto impropio de una sentencia que resuelve una cuestión de esa naturaleza y cuyo objeto ha de consistir en analizar la constitucionalidad de una norma desde la perspectiva de cualquier proceso en el que la norma haya de ser aplicada, y no del singular y exclusivo caso en el que la cuestión se plantea: que el régimen de pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades en el concreto recurso en el que se ha planteado la presente cuestión de constitucionalidad no habría determinado, *per se*, un exceso de recaudación durante el ejercicio correspondiente, exceso que vendría motivado por otras circunstancias, de lo que parece derivarse, sin mayor transición argumental, la justicia del sistema (FJ 3).

El argumento adicional en absoluto ayuda a despejar las razones de la discrepancia que sostuvimos en nuestro anterior voto. De entrada, olvida que la STC 175/2025 ha considerado que anticipar indebidamente la suma de 6 283 581,20 euros (como sucedió en el supuesto analizado en la STC 78/2020, de 1 de julio) o la de 219 079,26 euros (como ha ocurrido en el asunto controvertido en la propia STC 175/2025), no implicaba gravar rentas «ficticias» y, por tanto, «inexistentes», desconociendo el evidente y notorio perjuicio ocasionado a las empresas afectadas que, de carecer de la necesaria tesorería para hacer frente al citado anticipo, tendrían que recurrir a la financiación ajena con el consiguiente coste financiero que ello les supondría (gastos e intereses). En el caso de la sentencia 175/2025, el exceso provocado por la regulación de los pagos fraccionados (y exclusivamente derivado de esa regulación) fue superior al 30 por 100 de la cuota tributaria, mientras que en el que fue objeto de la STC 78/2020 (y nuevamente derivado de esa exclusiva regulación), fue superior al 1 000 por 100.

Imaginamos que, para las empresas obligadas a contribuir más allá de lo exigible con arreglo al principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), supondrá un magro consuelo saber que en algún caso hay empresas que se libran de la injusticia del sistema, pero si algo consigue eso es añadir aleatoriedad y arbitrariedad al reparto de la injusticia. Insistimos, magro consuelo. De hecho, esta nueva sentencia señala que «a diferencia de lo sostenido en el auto de planteamiento», el citado método de cálculo no conduce «necesaria ni sistemáticamente [...] a exigir al contribuyente pagos fraccionados por un importe superior a la cuota líquida del impuesto» (FJ 3), insistiendo así en la afirmación efectuada en la STC 175/2025 de que «el método cuestionado no aboca necesariamente a que los pagos fraccionados sean mayores que la cuota líquida del impuesto» [FJ 5 D]). Con esta afirmación intenta desviar el foco sobre el verdadero objeto del tema debatido que no era otro que decidir si el gravamen excesivo de los pagos fraccionados en relación con la cuota final, en aquellos supuestos en los que se produce, era o no contrario al principio de capacidad económica, por someter a tributación rentas inexistentes, aunque lo fuera temporalmente (hasta la devolución del exceso). En este sentido, es importante recordar que la STC 78/2020, de 1 de julio (la que declaró inconstitucionales los pagos fraccionados por el uso del decreto-ley), ya había advertido que la medida entonces analizada (los pagos fraccionados de un grupo de grandes empresas) «aunque afecte a pocos contribuyentes, incide en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (FJ 5).

Lo que estaba en disputa no era si el resultado contrario a la Constitución se manifestaba en más o menos supuestos, tema al que ahora la nueva decisión de la mayoría ha querido reconducir el debate, sino, simplemente, si en los casos en que se producía una desviación entre el pago fraccionado y la cuota final del impuesto, dicha desviación era contraria al principio de capacidad económica. El hecho de que en el asunto analizado la devolución fuese mínima, en modo alguno podía servir para justificar

la tesis aprobada, primero, en la STC 175/2025 y, luego, en la ahora dictada. De este modo, el argumento adicional incorporado a la nueva sentencia de ninguna manera contribuiría a despejar el carácter nocivo de la norma (desde la perspectiva del art. 31.1 CE), identificando un supuesto en el que no se habría producido exceso en los pagos fraccionados, cuando se tiene en cuenta que es el propio preámbulo del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, cuya regulación se reitera en la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado, el que confiesa que el objetivo de la regulación es «allegar fondos de manera inmediata a las arcas públicas».

En definitiva, el argumento adicional nada aporta, sino todo lo contrario, al juicio que expresamos en el voto particular de constante referencia y que calificaba el sistema de pagos fraccionados como una suerte de empréstito forzoso gratuito (al menos, mientras se respeten los plazos de devolución) para conseguir una vía de financiación encubierta bajo el manto del sistema tributario. Un sistema que motiva unos ingresos superiores a la previsión de los presupuestos y que se aplican al sostenimiento de las cargas públicas, pero que después han de ser objeto de devolución, e incluso incrementada con intereses si se superan los plazos de devolución, lo que obliga en los ejercicios posteriores a persistir en el sistema para conseguir los ingresos extra necesarios para la devolución, provocando con ello un bucle de consecuencias indeseables cuya calificación ya expresamos en el anterior voto particular y en la que no es necesario que insistamos ahora.

Madrid, a veintidós de diciembre de dos mil veinticinco.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—José María Macías Castaño.—Firmado y rubricado.

*Voto particular que formula el magistrado don César Tolosa Tribiño a la sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2840-2024*

En el ejercicio de la facultad que me reconoce el artículo 90.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, formulo el presente voto particular.

La sentencia desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada mediante la aplicación de la doctrina establecida en la STC 175/2025, de 20 de noviembre. En coherencia con ello, me remito íntegramente al voto particular que formulé, junto con los magistrados don Ricardo Enríquez Sancho, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera y don José María Macías Castaño, a la citada sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2525-2024, promovida también por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

En atención a lo expuesto formulo el presente voto particular.

Madrid, a dieciséis de diciembre de dos mil veinticinco.—César Tolosa Tribiño.—Firmado y rubricado.