



Roj: **ATSJ CV 21/2024 - ECLI:ES:TSJCV:2024:21A**

Id Cendoj: **46250330032024200002**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valencia**

Sección: **3**

Fecha: **06/03/2024**

Nº de Recurso: **1387/2022**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO**

Tipo de Resolución: **Auto**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA  
COMUNIDAD VALENCIANA  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
SECCION TERCERA**

**PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] nº : 3 /001387/2022-**

**N.I.G: 46250-33-3-2022-0002889**

**Demandante/Recurrente:** HOBALI S.A.

**Procurador/Letrado:** ELENA GIL BAYO /RUBEN DIEZ ESCLAPEZ

**Demandado/Recurrido:** TEARCV

**Procurador/Letrado:** /ABOGADO DEL ESTADO

**A U T O**

Ilmos. Sres.:

**Presidente:**

D Luis Manglano Sada

**Magistrados:**

D Rafael Pérez Nieto

Dª Belén Castelló Checa

D José Ignacio Chirivella Garrido( ponente)

En Valencia, a 6 de Marzo de 2024.

## **HECHOS**

**PRIMERO.-** De conformidad con lo previsto en el artículo 35.2 LOTC por providencia de 18-1-2024 dimos traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para alegaciones sobre el planteamiento de **cuestión** sobre la **inconstitucionalidad** de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre , aprobada por la ley 6/2018, indicando que entendíamos que la modificación sustancial del régimen de pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades para grandes empresas vulneraba el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE .

**SEGUNDO.-** La parte demandante ha reproducido la argumentación expuesta en la demanda según la cual dicha norma infringe es inconstitucional por los motivos allí recogidos, fundamentalmente por vulnerar el



principio de capacidad económica, vulneración del derecho a la igualdad de trato y vulneración del artículo 134,7 CE.

La Abogacía del Estado se opuso al planteamiento de **cuestión de inconstitucionalidad** contestando a los argumentos de la demandante.

**TERCERO.-** En su informe, el Ministerio Fiscal considera procedente el planteamiento de la **cuestión de inconstitucionalidad**.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** El recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto contra la resolución del TEAR de fecha 25-10-2022 desestimatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del pago fraccionado a cuenta del impuesto sobre sociedades de los periodos 2 P 2 P 2019 y 3 P 2019, instando su devolución más intereses, considerando la recurrente que la DA 14 LIS introducida por Ley 6/2018 donde se regula el pago fraccionado para grandes empresas es inconstitucional, entre otros motivos por vulnerar el principio de capacidad económica.

Esta Sala ha centrado el motivo por el que se plantea la **cuestión de inconstitucionalidad** la referida DA 14 de la LIS por la vulneración del principio de capacidad económica ( artículo 31.1 CE ), considerando que los demás motivos invocados no son susceptibles de plantear dicha **cuestión**.

**SEGUNDO.-** Consideramos que la constitucionalidad de la DA 14 LIS, tras la reforma operada por la LGP 2018 puede cuestionarse sobre la base jurídica de la infracción del principio de capacidad económica- *artículo 31.1 CE* - según el cual "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

El pago fraccionado ya está regulado en el artículo 40 LIS, donde se prevé un régimen general según el cual *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, fijándose la cuota a pagar aplicando un 18 % sobre la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.*

*En dicho precepto se regula otro régimen de calculo opcional, régimen que sin embargo resulta de aplicación obligatoria para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado; este nuevo sistema de calculo del pago fraccionado se obtiene aplicando a la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto( que oscilaría sobre el 16,4 %).*

Esta regulación vino a complementarse primero con el RD Ley 2/2016 añadiendo a en la LIS la DA 14( declarado inconstitucional por STC 78/2020 de 1 de Julio) y después con la nueva regulación de dicha DA, cuya constitucionalidad se plantea en este recurso y que fue aprobada en la LGP para el 2018, Ley 6/2018.

Comenzando con los antecedentes de la nueva regulación del pago fraccionado tenemos que por RD Ley 2/2016 de 30-9 se añadió la **DA 14 de la LIS** donde se modificaba el régimen de pagos fraccionados para grandes empresas, estableciendo la exposición de motivo de dicha norma " El cumplimiento de los objetivos comunitarios a nivel presupuestario, y en particular entre ellos la reducción del déficit público, constituyen una de las principales metas que vienen fundamentando la adopción de las decisiones de política económica en nuestro país en los últimos años.

...

*procede la introducción de medidas extraordinarias que permitan alcanzar el objetivo de déficit público fijado por las autoridades comunitarias.*

*Para ello resulta imprescindible conseguir un incremento de los ingresos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, esfuerzo recaudatorio que se considera pertinente recabar de las grandes empresas, habida cuenta de que éstas poseen la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar al sostenimiento de las finanzas públicas.*



*A tal fin, se introducen en este real decreto-ley modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, que podrán ser objeto de revisión en el futuro, sobre la base de la evolución de los ingresos del Estado. Estas modificaciones permitirán allegar fondos de manera inmediata a las arcas públicas, recaudación adicional por cuya efectividad velará la Administración tributaria, de conformidad con lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio."*

Se planteó **cuestión de inconstitucionalidad** de dicha norma en dos autos de la AN de fecha 14-12-2018, donde se aducía dos motivos de **inconstitucionalidad**, uno de carácter formal, la improcedencia de regularse por Real Decreto Ley esta materia, y el segundo por considerar que la nueva regulación del pago fraccionado para grandes empresa vulneraba el principio de capacidad económica; por sentencia TC 78/2020 de 1-7 se declaró inconstitucional el referido RD Ley 2/2016 argumentando el TC que que no podía regularse dicha materia por RD Ley, pero sin que el TC entrara a estudiar la vulneración del principio de capacidad económica, **cuestión** que también fue planteado en el auto de la AN 14-12-2018.

En el artículo 71 de la Ley General Presupuestaria, Ley 6/2018 se reguló nuevamente el *pago fraccionado de grandes empresas*, estableciendo la exposición de motivos de la misma que " Además, se procede a exceptuar a las entidades de capital-riesgo de la obligación de efectuar el pago fraccionado mínimo aplicable a las grandes empresas, en lo que se refiere a sus rentas exentas, lo que permitirá corregir la actual asimetría respecto al tratamiento dado a otras entidades con baja tributación", nada más se dice sobre este nuevo sistema de calculo del pago fraccionado para las grandes empresas.

En dicha norma se dice que " *Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades , que queda redactada de la siguiente forma:*

*" 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 artículo 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 artículo 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 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.*

*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 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 veinteaos el tipo de gravamen redondeado por exceso ( lo que suponer que el tipo aplicado sería del 24 %, mientras que el tipo general aplicado en la liquidación definitiva sería del 25%)

2. \*\*\*"

Esta nueva regulación mantuvo la redacción de la DA 14 introducida por el RD Ley 2/2016, declarada inconstitucional, modificando únicamente dicha regulación respecto a entidades capital riesgo y a las empresas navieras

Vista esta normativa, tenemos que la disposición adicional decimocuarta de la ley 27/2014 determina que la obligación tributaria de las grandes empresas de realizar pagos a cuenta se realice sobre la base del resultado contable positivo obtenido durante los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo, sobre el que se aplicará un porcentaje mínimo del 23 % ( que alcanzará el 24%), variable según el tipo de sociedad, cercano al tipo impositivo del Impuesto de Sociedades, obteniendo una suma a ingresar anticipadamente que se calcula **sin restar diferencias permanentes o temporales o compensaciones de bases imponibles negativas que se aplican para calcular la base imponible del impuesto**. Se establece así un régimen para determinar la obligación tributaria de pago a cuenta de las grandes empresas distinto del previsto en el artículo 40.3 LIS para las sociedades en general, que calcula el alcance de esta obligación aplicando un porcentaje más reducido sobre la base imponible del ejercicio anterior.

Tal y como ya sostuvo el auto de la AN de fecha 14-12-2018 la autonomía de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades no puede justificar una profunda desconexión entre la renta que se considera indicio de capacidad económica del sujeto pasivo a efectos del Impuesto de Sociedades y la que se considera a efectos del cálculo de los pagos a cuenta, incluyendo en la base de cálculo de éstos rentas que se consideran exentas, y desconociendo el efecto que el resultado de ejercicios anteriores tiene sobre la capacidad económica real del sujeto pasivo.

Asimismo debemos destacar que la injerencia material en el principio de capacidad económica es notoria si advertimos la distancia entre la forma de cálculo del pago fraccionado que establece el controvertido régimen de los pagos fraccionados, y la forma de cálculo de la base imponible del impuesto -capacidad económica medible y objeto de gravamen- determinada por el legislador. Una anticipación de cuotas tributarias de forma constante, y desacorde con la forma de determinación de la cuota final del impuesto, situación que sí puede ser una quiebra del principio de capacidad económica ( Sentencia del TS de 19 de mayo de 2000, rec. núm. 75/1999 -NFJ009095-). Es decir si la capacidad económica se mide por las normas establecidas de determinación de la base imponible del impuesto, y el cálculo del pago fraccionado exige anticipar una cuota sobre rentas que no integrarán esa base imponible del impuesto, se está gravando una capacidad económica irreal, distinta a la que es objeto de gravamen por decisión del propio legislador en el cálculo del impuesto, y ello contraviene el artículo 31 de la CE.

Se considera que se vulnera el principio de capacidad económica por la forma de cálculo de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades ( art. 31.1 CE) al establecer un régimen para determinar la obligación tributaria de pago a cuenta de las grandes empresas no solo distinto del previsto para las sociedades en general, sino diferente del establecido para calcular la obligación tributaria principal, al desconectarse de la posible cuota tributaria del impuesto de sociedades que definitivamente tenga que soportar el contribuyente a la hora de practicar la liquidación final. El carácter autónomo de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta en el impuesto sobre sociedades no puede justificar una profunda desconexión entre la renta que se considera indicio de capacidad económica del sujeto pasivo a efectos de la liquidación del impuesto y la que se toma a efectos del cálculo de los pagos a cuenta (el resultado contable), no solo incluyendo en la base de cálculo rentas que se consideran exentas, sino desconociendo el efecto que el resultado de ejercicios anteriores tiene sobre la capacidad económica real del sujeto pasivo. En la exposición de motivos de la LGP del 2018 nada se dice sobre la justificación de la modificación del sistema de cálculo de los pagos fraccionados imponiéndose de manera arbitraria un incremento en los pagos a cuenta sin consideración a la cuota tributaria que finalmente corresponda pagar a algunas sociedades y, por tanto, sin atender a su capacidad económica real.

El régimen del pago fraccionado introducido en la DA 14 de la LIS conlleva que el pago anticipado se fije con un importe mínimo resultante de aplicar un 23% sobre el resultado contable, es decir sin aplicar las deducciones y bonificaciones que si se aplicarán para calcular la cuota a pagar en la autoliquidación, obligando al contribuyente a contribuir con el sostenimiento del gasto público en mayor medida que con el ingreso de la obligación principal, no existiendo una correlación entre los pagos fraccionados y la cuota definitiva a pagar,



encontrándose aquel pago fraccionado muy alejado de la base imponible del impuesto de sociedades y por tanto de la capacidad contributiva del obligado tributario, exigiéndose a la recurrente en el ejercicio 2018 un pago anticipado superior a la cuota definitiva, resultando esta una suma a devolver de 10.046,82 €, diferencia que se incrementaría de ser mayor las deducciones y bonificaciones que pudiera aplicar el contribuyente, y se puede aplicar otras reducciones sobre la base imponible previstas en los artículos 23 y siguientes de la LIS es decir que de forma sistemática siempre será mayor el pago fraccionado( anticipado ) que la cuota final a pagar, siendo el tipo aplicado en el pago fraccionado del 24% sobre la base imponible y el tipo impositivo de la declaración final del impuesto sería del 25%, y si bien no parece que resulte relevancia dicha diferencia sin embargo debemos recordar que en la declaración final se aplicarían deducciones y bonificaciones no aplicadas al calcular los pagos fraccionados( diferencias positivas o negativas sobre el resultado contable, compensación de bases imponibles negativas de otros ejercicios, deducciones por doble imposición y otras bonificaciones) lo que sí determina una falta de correlación sustancial entre los pagos fraccionado y la cuota a pagar.

A esto debemos añadir que el incremento del tipo aplicado en los pagos fraccionados para grandes empresas no se encuentra debidamente justificada y motivada, sin que nada se diga en la exposición de motivos de la ley 6/2018 sobre el incremento de dicho tipo para las empresas con importe de cifra de negocio en el año anterior superior a 10 millones de euros, todo lo cual lleva a esta Sala a considerar que dicha regulación atenta al principio de capacidad económica de los contribuyentes.

Todo ello determina que no se aplican los mismos parámetros de valoración la capacidad económica del obligado tributario al cuantificar el pago anticipado de cuando se fija la cuota definitiva a pagar, no siendo lícito que se apliquen distintos indicios de capacidad económica en el calculo del pago a cuenta que cuando se liquida el impuesto, convirtiendo el primero en un sistema de financiación gratuito de la administración, desconociendo la verdadera capacidad económica del obligado tributario que se ve obligado a anticipar un pago en cuantía superior a la que definitivamente deberá pagar, y ello al no aplicarse en el pago anticipado determinadas reducciones en la "base imponible" fijada en la DA 14 de la ley 6/18 en la redacción dada por la ley que sí se aplican posteriormente. Todo lo dicho puede sistematizarse en el sentido que el resultado contable de una empresa no refleja la capacidad económica tributaria del sujeto pasivo, la capacidad económica debe tener como parámetro de medición la base imponible y, en consecuencia, no puede haber una excesiva desconexión entre la base imponible del IS y la magnitud que se establezca a efectos del cálculo de los pagos a cuenta, y según la redacción actual de la DA 14 LIS se está imponiendo a determinadas empresas un incremento en los pagos a cuenta sin consideración a la cuota tributaria que finalmente corresponda pagar a las sociedades y, por tanto, sin atender a su capacidad económica real, anticipando unos pagos cuyo importe excede de la capacidad económica de los sujetos pasivos, pues se aplica el resultado contable obviando disminuciones permanentes o temporales que reducirán el importe de la base imponible del impuesto, diferencia que puede suponer anticipar importantes cantidades de dinero con el único fin de recaudar anticipadamente cantidades que si bien son posteriormente devueltas, sin devengo de intereses, suponen una financiar las arcas publicas en detrimento de los fondos y tesorería de las empresas, y lo que es mas relevante alejándose de la real capacidad económica de las mismas, vulnerando por tanto el referido principio constitucional.

En este sentido informó el Fiscal General del Estado en la **cuestión de inconstitucionalidad** planteada por la AN, argumentación que fue refrendada en estos autos por el Ministerio Fiscal, donde se dijo, entre otras consideraciones, " ...de la regulación que se hace en la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), tanto de la obligación principal como de la de realizar pagos a cuenta (arts. 19 a 23, y 49), se pueden extraer las siguientes ideas: a) Tanto la obligación principal definitiva como la provisional de pago a cuenta de la principal, son obligaciones tributarias y, como tales, prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria e impositiva, siéndoles de aplicación los principios constitucionales establecidos en el art. 31.1 CE y, entre ellos, en el de capacidad económica, de manera que lo que es inconstitucional para la obligación principal lo es para la obligación a cuenta, no pudiendo apelarse al carácter provisional del pago a cuenta para eludir las exigencias derivadas de aquellos principios. ... Ambas obligaciones, principal y a cuenta de la principal, concurren a someter a gravamen a un idéntico sujeto pasivo, por una misma y única capacidad económica, por un mismo impuesto -en este caso, el de sociedades- y por un mismo periodo impositivo, aunque lo hagan en dos momentos temporales distintos.

Esto supone que estamos ante obligaciones tributarias estrechamente vinculadas cuyos elementos de cuantificación debe establecerse de forma homogénea, con criterios idénticos y semejante incidencia, lo que exige que debe existir la máxima concordancia entre una y otra obligación y, por ende, entre la base imponible del impuesto y la base para el cálculo de los pagos fraccionados. No puede admitirse, entonces, desde la perspectiva del principio de capacidad económica, que la obligación anticipada de un impuesto no se someta a las mismas exigencias que la obligación principal a la que sirve.



Así se ha venido pronunciando la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en situaciones semejantes (respecto de los pagos a cuenta fraccionados y retenciones), en la que ha venido censurando (desde hace más de dos décadas), como contrarias al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, las situaciones en las que el abono anticipado no guardaba la debida relación con la renta real que se pretendía gravar ( STS 7608/1993, de 12 de noviembre); rebasando sensiblemente las cuotas finales del impuesto y obligando a los sujetos pasivos a satisfacerlas con recursos diferentes de los rendimientos de su actividad ( STS 4956/1999, de 10 de julio); implicando sufrir injustificadamente la lesión financiera que tales abonos anticipados suponían ( STS 4067/2000, de 19 de mayo); operando a modo de préstamos o anticipos de tesorería, sin interés o a bajo interés exigido coactivamente, tergiversando los conceptos de ingresos público de naturaleza impositiva con ingresos públicos procedentes de un endeudamiento público, al menos encubierto ( STS 1662/2000, de 2 de marzo); aplicándose sobre rendimientos brutos en los que se integraban conceptos no tomados en consideración para determinar la base imponible ( STS 2184/2000, de 18 de marzo); o estableciéndose sin existir la máxima correspondencia y correlación entre la base imponible del impuesto y la base para calcular los pagos fraccionados ( STS 7771/2002, de 21 de noviembre)...

Con ello, la obligación tributaria deja de atender a la capacidad económica real de los sujetos pasivos del impuesto, para someter a tributación una base ficticia o irreal, lo que resulta contrario a las exigencias derivadas del art. 31.1 CE.

En virtud de lo razonado,

#### PARTE DISPOSITIVA

**ACORDAMOS** plantear **cuestión de inconstitucionalidad** ante el Tribunal Constitucional en relación a la DA 14 de la Ley 27/2014 de 27-11 introducida por la LGP, 6/18 por vulnerar el principio de capacidad económica artículo 31.1 de la Constitución española , suspendiendo hasta tanto no se tome una decisión por dicho órgano constitucional el plazo para dictar sentencia.

Lo acuerdan, mandan y firman los magistrados arriba mencionados.

Remítase al Tribunal Constitucional la presente resolución junto con testimonio de los autos principales y de las alegaciones previstas en el artículo anterior.

Contra esta resolución no podrá interponerse recurso alguno.