

---

# A debate los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades

Se acaban de plantear dos cuestiones de inconstitucionalidad respecto a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades

España - Legal flash

3 de abril de 2024



---

## Aspectos clave

- El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (“TSJCV”) ha acordado plantear, en el marco de dos recursos interpuestos bajo la dirección letrada de CUATRECASAS, **dos cuestiones de inconstitucionalidad** respecto del régimen de los **pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades** para las empresas y grupos fiscales con un importe neto de la cifra de negocios superior a 10 millones de euros.
- Estos contribuyentes están afectados por: (i) el **incremento de tipo impositivo** sobre la base imponible corrida del periodo de liquidación del pago a cuenta y (ii) por el **pago fraccionado mínimo** que pivota sobre el **resultado contable corrido**. Ambas medidas se introdujeron inicialmente por el RDL 2/2016, que ya fue declarado inconstitucional.
- El TSJCV plantea dichas cuestiones de inconstitucionalidad al considerar que estas medidas pueden contravenir el **principio de capacidad económica**, previsto en el artículo 31.1 de la Constitución española.



---

## Introducción

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (“**TSJCV**”), en dos recientes autos obtenidos bajo la dirección letrada de CUATRECASAS, acuerda plantear sendas **cuestiones de inconstitucionalidad** respecto al régimen de cálculo de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (“**IS**”) establecido en la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (“**Ley del IS**”), por la posible vulneración del **principio de capacidad económica**. Recordemos que este sistema de cálculo afecta a las **empresas y grupos fiscales** con un importe neto de la cifra de negocios (“**INCN**”) **superior a 10 millones de euros en el año anterior**.

---

## Régimen legal de los pagos fraccionados del IS, para los citados contribuyentes, antes de la entrada en vigor de la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS

La Ley del IS establece (en su artículo 40.3) que, en tales casos, el pago fraccionado se calcula «sobre la parte de la **base imponible** del periodo de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural **determinada según las normas previstas en esta Ley**». Es decir, debe atenderse a la base imponible (“**BI**”) corrida del periodo de liquidación del pago a cuenta. Y, a estos efectos, conviene recordar que la citada BI corrida del IS debe calcularse corrigiendo el resultado contable, en los ajustes oportunos, según lo que dispone la Ley del IS y la compensación de bases imponibles negativas (“**BINs**”).

El citado artículo 40, además, precisa que sobre la citada BI corrida del ejercicio se debe aplicar el tipo impositivo que resulta de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen del IS, redondeado por defecto; lo que conllevaba aplicar, en los pagos a cuenta, un **tipo de gravamen del 17%** —para los contribuyentes con un tipo impositivo en el IS del 25%—, **y del 21%** —para aquellos con un tipo de gravamen del 30%; esto es, entidades de crédito y de hidrocarburos—. Sobre el resultado de aplicar los citados tipos de gravamen de los pagos a cuenta, cabe deducir las bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta y pagos fraccionados anteriores del mismo ejercicio.

---

## La disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS introducida inicialmente por el RDL 2/2016

El [Real Decreto-ley 2/2016](#), de 30 de septiembre (“**RDL 2/2016**”) introdujo, con efectos desde el pago fraccionado de octubre de 2016, la **disposición adicional de la Ley del IS** con una nueva forma de cálculo del pago fraccionado del IS para las sociedades o grupos fiscales **con un INCN del ejercicio anterior superior a diez millones de euros**.



Recordemos que las medidas introducidas por la citada disposición adicional consistieron en:

- > Un **incremento del tipo de gravamen aplicable sobre la BI corrida; elevándose el 17% al 24% y el 21% al 29%** y,
- > el **establecimiento de un pago fraccionado mínimo del 23% sobre el resultado contable (“RC”) corrido** [del que únicamente se pueden descontar los pagos fraccionados correspondientes al mismo periodo impositivo]. El pago fraccionado mínimo es del **25%** del RC corrido, si se trata de entidades de crédito o de hidrocarburos.

## MODALIDAD DE BASE IMPONIBLE CORRIDA: DOBLE CÁLCULO

### 1. CÁLCULO SISTEMA BI TRADICIONAL:

Base imponible corrida del periodo previa a BINS  
- Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores  
Base imponible corrida  
x ~~17%~~ ~~21%~~ **24% ó 29%**

Resultado

- Bonificaciones
- Retenciones e ingresos a cuenta
- Pagos fraccionados anteriores de ejercicio

Cuota del pago a cuenta modalidad BI (sistema de cálculo tradicional)

### 2. PAGO FRACCIONADO MÍNIMO: Resultado contable corrido

x **23% ó 25%**

Resultado

- **Pagos fraccionados anteriores de ejercicio**

Cuota del pago a cuenta mínimo a realizar

En nuestra opinión, este régimen “desnaturaliza” el método de cálculo de los pagos fraccionados del IS, ya que se aparta claramente de los elementos de cuantificación de la cuota final del IS.

El RDL 2/2016 fue declarado inconstitucional y nulo por el Tribunal Constitucional (“TC”) en su **sentencia 78/2020**, de 1 de julio, ([ECLI:ES:TC:2020:78](#)), y que fue objeto de análisis en nuestro [Legal Flash | Declarado inconstitucional el sistema de pagos fraccionados aprobado por el RDL 2/2016](#).

Sin embargo, la Administración tributaria (“AEAT”) ha venido entendiendo que dicha declaración de inconstitucionalidad no afecta a los pagos a cuenta del IS imputables a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018, puesto que, para los mismos, la redacción de la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS a tener en consideración es la que se introdujo por el artículo 71 de la [Ley 6/2018](#), de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (“**Ley 6/2018**”). Recordemos que dicha Ley transcribió íntegramente la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS, con la única finalidad de excluir del ámbito de aplicación del pago fraccionado mínimo a las entidades de capital-riesgo.



Posteriormente, el artículo 4 de la [Ley 8/2018](#), de 5 de noviembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (“**Ley 8/2018**”) modificó la misma, con el único fin de introducir otra exclusión del pago fraccionado mínimo para las entidades inscritas en el régimen especial de buques y empresas navieras.

A nuestro juicio, **resulta dudoso que la citadas Leyes 6/2018 y 8/2018 hayan corregido los posibles vicios de inconstitucionalidad del RDL 2/2016** (algunos de los cuales no fueron analizados por el TC), cuestión que hemos puesto de manifiesto en varias publicaciones previas (la última en nuestro [Legal flash | Pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades 2024](#)).

---

## Recursos contencioso-administrativos tramitados ante el TSJCV

En los litigios en el que se han dictado los Autos a los que nos hemos referido, un contribuyente del IS presentó sus autoliquidaciones correspondientes a los pagos fraccionados de octubre de 2016 en adelante, conforme a lo dispuesto en la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS. Al considerar improcedente calcular los pagos fraccionados conforme a dicha disposición, este contribuyente instó la rectificación de las autoliquidaciones de los pagos fraccionados del IS, y la consiguiente devolución de ingresos indebidos.

La AEAT estimó la rectificación de los pagos fraccionados de los ejercicios 2016 y 2017, devolviendo las cantidades indebidamente ingresadas (por entender que tales pagos fraccionados se habían calculado conforme a la norma declarada inconstitucional por la STC 78/2020), pero denegó la rectificación de los pagos fraccionados de los ejercicios 2018 y 2019 (por entender que para los periodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2018, la Ley 6/2018 había introducido ex novo la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS, no viéndose afectada por la sentencia del TC 78/2020).

Tal decisión desestimatoria respecto a los pagos fraccionados de los ejercicios 2018 y 2019 se encuentra recurrida ante el TSJCV, bajo la dirección letrada de profesionales del grupo de litigación tributaria de CUATRECASAS, **planteándose, entre otras cuestiones**, la inconstitucionalidad de la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS, por la contravención al **principio de capacidad económica** regulado en el artículo 31.1 de la Constitución Española (“CE”).



---

### Las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por el TSJCV

En los dos recursos contencioso-administrativos que se tramitan –uno por cada periodo impositivo controvertido–, el TSJCV ha dictado sendos autos planteando cuestión de inconstitucionalidad respecto a la citada disposición adicional de la Ley del IS, por su posible contravención con el artículo 31.1 de la CE.

Para fundamentar su decisión, el TSJCV afirma lo siguiente:

- La disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS **produce una injerencia material en el principio de capacidad económica**, teniendo en cuenta las importantes diferencias entre la forma de cálculo del pago fraccionado que establece dicha disposición, y la forma de cálculo de la base imponible del IS.
- Si con el cálculo del pago fraccionado se exige anticipar una cuota sobre rentas que no se integrarán en la base imponible del IS, se está gravando **una capacidad económica irreal**.
- El **incremento de los tipos de gravamen para las grandes empresas no se encuentra debidamente justificado y motivado**, dado que no se indica nada al respecto en la exposición de motivos de la Ley 6/2018, lo que supone —a juicio del TSJCV— un incremento arbitrario de los pagos fraccionados.
- El carácter autónomo de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta en el IS **no puede justificar una profunda desconexión entre la renta que se considera indicio de capacidad económica del sujeto pasivo a efectos de la obligación tributaria principal**, y la que se toma a efectos de los **pagos a cuenta**.

Con base en los argumentos expuestos a lo largo de los Autos de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, el TSJCV termina concluyendo en los siguientes términos:

*«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 financiar las arcas públicas en detrimento de los fondos y tesorería de las empresas, y lo que es más relevante, alejándose de la real capacidad económica de las mismas, vulnerando por tanto el referido principio constitucional.»*

Planteada la cuestión de inconstitucionalidad sobre la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS, por la posible contravención al artículo 31.1 de la CE, habrá que esperar a la decisión del Tribunal Constitucional sobre la admisión a trámite de la cuestión de inconstitucionalidad.

Ante la posibilidad que el TC acabe declarando la inconstitucionalidad de este método de cálculo de los pagos fraccionados limitando sus efectos —como ha ocurrido con las últimas sentencias del TC, como la sentencia 11/2024, de 18 de enero ([ECLI:ES:TC:2024:11](#)), sobre el Real Decreto-ley 3/2016—, **recomendamos a las empresas y grupos fiscales que se vean afectados por las medidas comentadas que realicen un análisis detallado** sobre la conveniencia de instar la rectificación de sus autoliquidaciones de los pagos a cuenta.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.



©2024 CUATRECASAS | Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas..