

RocaJunyent Informa

Departamento de Derecho Fiscal
06 de marzo de 2025



En el BOE de 17-2-2025 se publicaron las admisiones a trámite por el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) de dos cuestiones de inconstitucionalidad planteadas contra el sistema de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (IS) aplicables a las sociedades con un volumen de negocios mínimo de 10 millones de euros.

La modificación del sistema de pagos fraccionados para estas sociedades se realizó inicialmente mediante el Real Decreto-Ley 2/2016 y, posteriormente, mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (que incorporó la misma regulación pero a través de una ley formal).

El TC ya declaró en 2020 que el sistema de pagos fraccionados establecido mediante el RD-L 2/2016 resultaba contrario a la Constitución. En ese caso, el motivo fue que la norma utilizada (un Real Decreto-Ley) no podía afectar a un elemento tributario tan importante como es el de los pagos fraccionados del IS. Dicha insuficiencia fue subsanada por la Ley de Presupuestos para 2018 por lo que la eficacia de la declaración de

constitucionalidad se ciñó a los pagos fraccionados de dos períodos impositivos (2016 y 2017).

Al declarar la inconstitucionalidad por la norma utilizada, el TC no entró a valorar el fondo del asunto: sobre si la nueva regulación era contraria o no al principio de capacidad económica del art. 31 de la Constitución.

Contenido de las cuestiones de inconstitucionalidad

En los dos recursos contencioso-administrativos tramitados ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana que han dado origen a las cuestiones de inconstitucionalidad, se plantean tres motivos de posible inconstitucionalidad de la regulación de los pagos fraccionados:

- ☐ la vulneración del principio de capacidad económica,
- ☐ el derecho a la igualdad de trato y
- ☐ la prohibición de que una Ley de Presupuestos pueda crear un tributo.

El TSJ de la Comunidad Valenciana sólo entendió conveniente plantear la cuestión de inconstitucionalidad en base a la posible vulneración del principio de capacidad económica.

La controversia sobre si la regulación de los pagos de las grandes empresas infringe la capacidad económica deriva de que el conocido como “**pago fraccionado mínimo**” es un sistema distinto (y más gravoso) que para el resto de sociedades. Hay tres elementos determinantes de este tratamiento más perjudicial:

- ☐ se establece una forma de cálculo que incluye rentas que están exentas del impuesto;
- ☐ se incrementa el tipo aplicable; y
- ☐ se impide la aplicación de bonificaciones o retenciones e ingresos a cuenta.

Todos estos elementos provocan que los pagos fraccionados calculados de esta manera generen una anticipación de pagos de forma constante y desacorde con la forma de determinar la cuota final del impuesto. Según se argumenta, exigir un pago fraccionado sobre elementos que no estarán sujetos al impuesto final significa que se estará gravando una capacidad económica ficticia o irreal y eso no es acorde con la Constitución.

Resarcimiento de los perjuicios ocasionados si se declara la inconstitucionalidad de la regulación de los pagos fraccionados

Caso de que el TC declare la inconstitucionalidad de la norma, el resarcimiento de los perjuicios ocasionados consistirá en dos devoluciones distintas:

- ☐ Por un lado, la devolución de los intereses de demora generados por los pagos fraccionados desde el momento en que se ingresaron hasta que se produjo el pago o la devolución del IS de dicho ejercicio.
- ☐ Por otro lado, ese importe de intereses de demora generará intereses de demora por el tiempo transcurrido desde el citado pago o devolución del IS hasta su pago al contribuyente.

Finalmente, hay que tener en cuenta que, recientemente, el TC, al declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias, ha limitado los efectos de su sentencia a aquellas situaciones que se encuentren litigiosas en la fecha de dictarse la sentencia. Es decir, impide que quienes no han actuado de alguna manera contra la norma conflictiva puedan beneficiarse de la declaración de inconstitucionalidad. Esto significa que, aunque el TC declare la inconstitucionalidad de los pagos fraccionados, sólo podrán obtener el resarcimiento de los perjuicios quienes antes de dictarse la sentencia, hayan instado la rectificación de sus autoliquidaciones de pagos fraccionados.

También hay que tener en cuenta que la posibilidad de instar la rectificación de los pagos fraccionados prescribe a los cuatro años. Por ello, en abril de 2025 se producirá la prescripción de instar la rectificación del 1er pago fraccionado de 2021.

En definitiva, con la admisión a trámite de las citadas cuestiones de inconstitucionalidad se incrementan las posibilidades de poder obtener un resarcimiento por los perjuicios ocasionados por un sistema muy discutido de determinar los pagos fraccionados.