

Voto particular que formulan los magistrados y magistrada don Ricardo Enríquez Sancho, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, don César Tolosa Tribiño y don José María Macías Castaño, respecto de la sentencia pronunciada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2525-2024.

En el ejercicio de la facultad que nos confiere el art. 90.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y con el debido respeto a la opinión de la mayoría del Pleno, formulamos el presente voto particular para expresar nuestra discrepancia con el fallo y la fundamentación jurídica de la sentencia dictada, que consideramos que debió ser estimatoria de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana sobre la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción que le dio el art. 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, por vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

Antes de desarrollar los argumentos que nos llevan a disentir del parecer mayoritario, nos vemos obligados a realizar una precisión con relación a la extensión de este voto, que no es sino fruto de la enorme dificultad que supone rebatir con argumentos jurídicos afirmaciones que son manifiestamente genéricas, expresiones que resultan peligrosamente indeterminadas y conclusiones que se alcanzan de una manera preocupantemente apodíctica, que no van sino dirigidas a revelar una nueva “verdad constitucional”. Dado que en nuestro sistema no tiene cabida una suerte de “democracia militante” (por todas, STC 48/2003, de 12 de marzo, FJ 7) en la que se imponga la necesidad de comulgar con la interpretación de la mayoría, el valor del pluralismo y el libre intercambio de ideas, como sustrato del sistema democrático, nos permite, como no podía ser de otra manera, no solo no adherirnos positivamente a la interpretación mayoritaria, sino poner de manifiesto también lo que, a nuestro juicio, ha sido un cúmulo de errores injustificables y de argumentos sesgados. Y para no incurrir en las mismas fallas que denunciábamos, nos vemos obligados a situar, en sus justos términos, el debate traído ante este juez constitucional, recordando el escenario del que procedió la norma cuestionada y su única y verdadera razón, al margen de aquella a la que ha recurrido la mayoría mediante el ejercicio de una suerte de “realismo especulativo”.

1. La deuda comercial: la liquidez del deudor a expensas del acreedor

En el año 2001, fruto de los compromisos derivados del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 1997, se aprobó, de un lado, la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, y, de otro, la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, con la finalidad de adoptar un marco de estabilidad presupuestaria común que permitiese llevar a cabo una actuación presupuestaria coordinada de todas las Administraciones públicas españolas (central, autonómica y local), de cara a la estabilidad económica interna y externa. Y aunque las anteriores disposiciones parecían dotar al Estado de un cuerpo normativo suficiente para garantizar la estabilidad presupuestaria, en la práctica, el descontrol del déficit y del endeudamiento provocó importantes retrasos en el pago de las obligaciones contraídas (deuda comercial) con el consiguiente efecto negativo sobre la liquidez de las empresas, en especial, las pequeñas y medianas, y los autónomos, con grandes dificultades de acceso al crédito (fundamentalmente, al descuento bancario). Por esta razón, se aprobaron sucesivamente una serie de medidas dirigidas al pago de los

acreedores de las Administraciones públicas como, por ejemplo, las previstas: (i) en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecían medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, que incorporaba a nuestro derecho interno la Directiva 2000/35/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de junio de 2000, ante “los problemas de los plazos de pago excesivamente amplios y de la morosidad en el pago de deudas contractuales” que “deterioran la rentabilidad de las empresas, produciendo efectos especialmente negativos en la pequeña y mediana empresa” (párrafo 2º de su Exposición de Motivos), con el objetivo de “impedir que plazos de pago excesivamente dilatados sean utilizados para proporcionar al deudor una liquidez adicional a expensas del acreedor” (párrafo 4º), de modo que, para evitar “el abuso, en perjuicio del acreedor, en la fijación de los plazos de pago en las operaciones comerciales (...) entre empresas o entre empresas y la Administración” (art. 1), se estableció un plazo general de pago de 30 días naturales para el pago por el deudor (art. 4.1), transcurrido el cual se incurría en mora, debiéndose pagar el interés pactado o el legalmente fijado (art. 5); (ii) en el Real Decreto-ley 5/2009, de 24 de abril, de medidas extraordinarias y urgentes para facilitar a las Entidades Locales el saneamiento de deudas pendientes de pago con empresas y autónomos (por las obras y servicios prestados), entre las que se encontraba una línea de avales [a través del Instituto de Crédito Oficial (ICO)] que garantizase los impagos de facturas endosadas por las empresas y autónomos correspondientes a obras y servicios prestados; (iii) en la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecían medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, en la que se extendió aún más su incidencia “tanto en el ámbito de las empresas españolas, como en el del sector público” (párrafo 2º de su Preámbulo), habida cuenta de que los efectos de la crisis económica se habían traducido “en un aumento de impagos, retrasos y prórrogas en la liquidación de facturas vencidas”, que estaba afectando a todos los sectores, en especial “a las pequeñas y medianas empresas, que funcionan con gran dependencia al crédito a corto plazo y con unas limitaciones de tesorería que hacen especialmente complicada su actividad” (párrafo 4º); (iv) en el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinaban obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, dado que la grave situación de crisis económica estaba generando “una fuerte caída de la actividad económica y correlativamente una fuerte bajada en la recaudación de recursos por parte de las entidades locales” que estaba ocasionando “retrasos acumulados en el pago de las obligaciones” que habían contraído con sus proveedores, “con la consiguiente incidencia negativa en la liquidez de las empresas” (párrafo 1º de su Preámbulo); y (v) en el Real Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se creaba el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores, ante el “progresivo agravamiento del problema de los impagos de Administraciones territoriales a sus proveedores de bienes y servicios, con especial impacto en las pequeñas y medianas empresas” (párrafo 1º de su Preámbulo).

El incumplimiento sistemático de los objetivos de estabilidad presupuestaria por todas las Administraciones públicas españolas unido a la grave situación de crisis económica y financiera, obligó a incorporarlos al texto de la Constitución. A tal fin, el 27 de septiembre de 2011, en consonancia con la reforma de la Constitución de Alemania de 1949 (llevada a cabo en 2006), se aprobó la reforma de nuestro art. 135, en un intento de asegurar, ante todo, la confianza externa en la economía española y, concretamente, en el cumplimiento de los objetivos de déficit y de endeudamiento, garantizando así que “todas las Administraciones Públicas” adecuaran “sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria”. Su desarrollo vino de la mano de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril,

de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, conforme a la cual la estabilidad presupuestaria se erigía en el “instrumento indispensable” para garantizar “la confianza en la estabilidad de la economía española” (párrafo 9º de su Preámbulo). A ese principio se unía el de “sostenibilidad financiera” (párrafo 10º), que incluía la “sostenibilidad de la deuda comercial”, conforme a la cual “el periodo medio de pago a los proveedores” no podía superar “el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad” (art. 4.2) y que obligaba a las Administraciones públicas a que, si el periodo medio de pago superaba el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad, adoptasen las medidas necesarias (reducción de gastos o incremento de ingresos) para “generar la tesorería necesaria para la reducción de su periodo medio de pago a proveedores hasta el plazo máximo que fija la normativa sobre morosidad” (art. 13.6), habilitándose al Estado incluso para retener “los importes a satisfacer por los recursos de los regímenes de financiación para pagar directamente a los proveedores” (art. 20.6), como una legítima reacción «ante el incumplimiento de una Comunidad Autónoma» (STC 101/2016, de 25 de mayo, FJ 6).

Una vez más, ante el notable retraso en el pago de la deuda comercial (volumen de deuda pendiente de pago a los proveedores de las Administraciones públicas), se dictó la Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público, con la finalidad de poner nuevos límites al endeudamiento público “como parte esencial del principio de sostenibilidad financiera” (párrafo 10º de su Preámbulo). Y ello por el perjuicio que suponía “para el sector privado” (párrafo 7º), puesto que “la morosidad de las Administraciones públicas” generaba “costes de transacción y de financiación para sus proveedores”, lo que causaba “un efecto de transmisión de la morosidad en la cadena de producción, con las consiguientes pérdidas de eficiencia y competitividad para el conjunto de la economía”, de modo que lo que empezaba siendo morosidad pública terminaba siendo morosidad privada (párrafo 8º).

2. Los pagos a cuenta: la financiación del déficit del Estado a costa de las empresas

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), establece que “[l]a Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos” (art. 5.1 LGP), concretando a continuación que “[s]on derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal los tributos” (art. 5.2 LGP) y también que, entre las obligaciones, se encuentran las devoluciones de ingresos indebidos, las cuales, “[s]in perjuicio de las especialidades en materia tributaria”, integrarán, “además del importe ingresado, el resultante de aplicar sobre éste el interés legal del dinero” (art. 81.1 LGP).

Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), define la “relación jurídico-tributaria” como “el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos” (art. 17.1 LGT), “para el obligado tributario y para la Administración” (art. 17.2 LGT). Entre las obligaciones tributarias “materiales” del obligado tributario se hayan las tres siguientes: “las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta (...) y las accesorias” (art. 17.3 LGT). La “principal” tiene por objeto “el pago de la cuota tributaria” (art. 19 LGT). La de realizar “pagos a cuenta” “tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal”, consistiendo “en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta” (art. 23.1

LGT). Y las “accesorias”, que son “distintas de las demás”, constituyen “prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria” y son “el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley” (art. 25.1 LGT). Por tanto, los “pagos a cuenta”, aunque “autónomos” (art. 23.1 LGT), son una parte anticipada de la “obligación principal”, de la que se deducirán (art. 23.2 LGT), estando la Administración tributaria obligada “a realizar la devolución” de las “cantidades soportadas o ingresadas” en exceso “como consecuencia de la aplicación del tributo” (art. 31.1 LGT), incrementadas en el “interés de demora” cuando haya “[t]ranscurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria” (art. 31.2 LGT).

Según las normas reguladoras del impuesto sobre sociedades, los contribuyentes están obligados a presentar una declaración “en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo” [art. 124.1 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)]. Ahora bien, “[c]uando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración” (art. 127.1 LIS). Solo cuando haya transcurrido ese plazo “sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora” (art. 127.4 LIS). Por tanto, tras la conclusión del período impositivo [que coincidirá con el ejercicio económico de la entidad (art. 27.1 LIS) y no podrá exceder de 12 meses (art. 27.3 LIS)], hay un plazo de 6 meses para aprobar las cuentas del ejercicio (art. 164.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio), otros 25 días para presentar la declaración y, finalmente, 6 meses más para que la Administración tributaria practique, en su caso, la correspondiente liquidación, sin que a lo largo de todo ese período de tiempo se devengue el interés de demora.

Pues bien, en nuestro sistema tributario, en el ámbito de la imposición de las personas jurídicas, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no había previsto los “pagos a cuenta”. Hubo que esperar hasta la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983, para que se previese que, “durante el mes de octubre”, los sujetos pasivos “efectuarán un pago anticipado a cuenta de la correspondiente liquidación para el ejercicio en curso” (art. 29.1), que “se compensará en la primera declaración que se presente a partir del 1 de enero de 1984” (art. 29.3). Este sistema de pago a cuenta “único” se mantuvo hasta que el Real Decreto-ley 4/1989, de 12 de mayo, por el que se modificaba la regulación del pago a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades, aumentó a “tres” el número de ingresos a realizar [en los primeros veinte días naturales de los meses de julio, octubre y diciembre de 1989 (art. Único)]; luego, el Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, los llevó a los meses de abril, octubre y diciembre para el ejercicio 1990 (art. 22); y, finalmente, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS 1995), mantuvo los tres pagos pero mediante un nuevo sistema de cuantificación a opción del obligado tributario: bien sobre la cuota íntegra del último período impositivo, bien “sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural determinada según las normas

previstas en esta Ley”, eso sí, deduciéndose de su importe las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previamente efectuados durante el período impositivo (art. 38.2 y 3). En esta ley, la base imponible del impuesto (y, por tanto, la de los pagos fraccionados) la constituía “el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores” (art. 10.1), “corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable” (art. 10.3). Pago a cuenta e impuesto final que se calculaban, pues, sobre el resultado contable ajustado fiscalmente, en más o en menos, de acuerdo con las especialidades recogidas en la normativa del impuesto (por ejemplo, en materia de imputación temporal de ingresos y gastos, amortizaciones, correcciones de valor, provisiones, etc.).

Las mismas previsiones se recogieron, primero, en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004), y después, en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS 2014), cuya redacción sigue aún vigente, sin cambios de ninguna clase. Así, la base imponible sigue calculándose de la misma manera [resultado contable ajustado fiscalmente (art. 10 RDLeg 4/2004 y LIS 2014)] y los pagos fraccionados continúan determinándose conforme a las reglas de cuantificación del impuesto (arts. 45 RDLeg 4/2004 y 40 LIS 2014), salvo para las empresas con una cifra de negocios superior a los 6 millones de euros, a las que no se les permite optar por uno u otro sistema de cuantificación del pago fraccionado, obligándolas a aplicar la segunda modalidad (art. 40.3 LIS 2014).

El incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria provocó que, para corregir el desfase en el déficit público, se optase por exigir un “esfuerzo adicional” a las “grandes empresas”, primero, a través del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducían diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, después, por el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducían medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, y, finalmente, por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. En efecto, el Real Decreto-ley 12/2012, ante la situación que atravesaba la economía española a lo largo del año 2012, adoptó una serie de medidas temporales (para los ejercicios 2012 y 2013) dirigidas a corregir los principales desequilibrios, entre ellos, el del déficit público (apartado I de su Preámbulo), para lo cual constituía una prioridad “conseguir un incremento de los ingresos fiscales procedentes del Impuesto sobre Sociedades, esfuerzo recaudatorio que se recaba, fundamentalmente, de las grandes empresas, poseedoras de la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar al sostenimiento de las finanzas públicas” (apartado II del mismo Preámbulo). Esto se llevó a cabo mediante la articulación de un “pago fraccionado mínimo” para las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios fuese, al menos, de 20 millones de euros, “determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar por los sujetos pasivos” (art. 1.4).

A continuación, tras la advertencia realizada por la Comisión Europea sobre el riesgo de incumplimiento en el que se encontraba nuestro país, el Real Decreto-ley 2/2016, volvió a insistir en la necesidad de adoptar “medidas extraordinarias” que permitiesen “alcanzar el objetivo de déficit público fijado por las autoridades comunitarias”, para lo cual resultaba imprescindible “conseguir un incremento de los

ingresos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades” mediante la exigencia de un “esfuerzo recaudatorio” a las “grandes empresas”, “habida cuenta de que éstas poseen la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar al sostenimiento de las finanzas públicas”, permitiendo “allegar fondos de manera inmediata a las arcas públicas” (apartado I de su Preámbulo). Fue, entonces, cuando, junto al “régimen general” de determinación de los pagos fraccionados del art. 40 LIS 2014 (esto es, a través del resultado contable ajustado fiscalmente y reducido en la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, con descuento en la cuantía del pago fraccionado de las bonificaciones, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados previamente soportados), se introdujo un “régimen especial” para las “grandes empresas” (las que tuviesen una cifra de negocios superior a los 10 millones de euros), que se calculaba sobre el resultado contable (sin ajustes fiscales), sin aplicar la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, incluyendo las rentas exentas y sin deducirse la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta soportadas durante el ejercicio (disposición adicional 14ª introducida en la LIS 2014).

Finalmente, la Ley 6/2018, de 3 de julio, modificó la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, manteniendo la misma forma de cálculo de los pagos fraccionados para las “grandes empresas” que había introducido el Real Decreto-ley 2/2016, pero añadiendo una matización: la de “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” (apartado VII del Preámbulo). Según esto, la norma reconocía expresamente que los “pagos a cuenta” que debían efectuar las “grandes empresas” (aquellas cuya cifra de negocios era, al menos, de 10 millones de euros) se aplicaban sobre rentas que estaban legalmente declaradas “exentas” y que, en el caso de las entidades de capital-riesgo, había que excluir de su base de cálculo, para corregir la “asimetría” que se producía respecto de las “pequeñas empresas” (las cuales no incluyen, como no puede ser de otra manera, las “rentas exentas” en la base de cálculo del pago fraccionado).

Según lo visto, el Real Decreto-ley 2/2016, primero, y la Ley 6/2018, después, han establecido un régimen “especial” para una clase concreta de “grandes empresas”, las que tienen cifra de negocios de, al menos, 10 millones de euros. En él, la cuantía de los pagos fraccionados deja de determinarse mediante el resultado contable minorado en las bases imponibles negativas pendientes de compensar y ajustado fiscalmente, con exclusión de las rentas exentas, con aplicación de las bonificaciones y deducción de las retenciones e ingresos a cuenta soportada y los pagos fraccionados efectuados durante el ejercicio, para pasar a calcularse por el resultado contable sin ajustes fiscales extracontables, sin minoración de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, con inclusión de las rentas exentas, sin aplicación de las bonificaciones y sin deducción de los pagos a cuenta soportados (las retenciones e ingresos a cuenta), excepto los pagos fraccionados efectuados durante el ejercicio. El primer sistema, como dice la sentencia aprobada por la mayoría, “pretende una medición más exacta de la capacidad económica”, incluso “en términos plurianuales” [FJ 3 B) a)]. El segundo, acogería una regla de cuantificación de la renta obtenida “más sencilla” para los “pagos a cuenta” que para la “obligación principal”, la cual respondería a “criterios de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad” [FJ 3 B) a)], limitándose a gravar “el resultado contable

positivo” como opción plenamente válida “desde la óptica del principio de capacidad económica como medida de la imposición”.

La justificación de la “asimetría” consagrada por el Real Decreto-ley 2/2006, primero, y por la Ley 6/2018, después, entre las “grandes” y “pequeñas” empresas se hallaría, entonces, en la necesidad de conseguir, de una “manera inmediata”, unos fondos que “allegar” a las “arcas públicas” con la exclusiva finalidad de “alcanzar el objetivo de déficit público” impuesto por las autoridades comunitarias. Y la mejor manera de conseguir ese objetivo era mediante la exigencia de un “esfuerzo recaudatorio” adicional a las “grandes empresas”, por ser las que contaban con la “necesaria capacidad contributiva” con la que hacer frente al mismo, para lo cual se articuló legalmente el incremento artificial de la base de cálculo de los pagos fraccionados y de su cuota. Con esta “fórmula” se convertía a las “grandes empresas” en “prestamistas” del Estado a un tipo cero de interés, desde el momento en el que, desde el ingreso del pago a cuenta en los veinte primeros días de abril, octubre y diciembre de un ejercicio (art. 40.1 LIS), hasta la devolución del exceso dentro de los plazos legalmente establecidos, no se devengaban intereses de demora (art. 127.1 y 4 LIS). Las “arcas públicas” se nutrían, así, de una “financiación” adicional totalmente neutra y ajena a las turbulencias de los mercados y de la prima de riesgo, cuyos plazos de devolución, sin el devengo de los intereses de demora, oscilarían entre un año, en el mejor de los casos, y un año y medio, en el peor de los supuestos.

En este escenario, es importante recordar que, según el “Informe Anual de Recaudación Tributaria” de la Agencia Tributaria (año 2016), “el mayor impacto correspondió a las medidas sobre los pagos fraccionados contenidas en el RDL 2/2016”, que provocaron un aumento de la recaudación en los pagos fraccionados (del 2015 al 2016), del 8,82 por ciento, “con un incremento diferencial respecto al año anterior” de 2.967 millones “que se ingresaron en los pagos presentados en octubre y diciembre” (págs. 9 y 15, respectivamente). De los 20.076 millones de euros adelantados en concepto de pagos fraccionados, 17.420 correspondieron a las “grandes empresas” (6.433) y “grupos consolidados” (10.987). El “pago mínimo” (introducido por el Real Decreto-ley 12/2012 sobre la base imponible del impuesto y desnaturalizado por el Real Decreto-ley 2/2016 sobre el resultando contable) se incrementó en ese ejercicio “extraordinariamente” hasta los 6.573 millones de euros, frente a los 667 del año 2015 (pág. 41 del mismo informe). El impacto de las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 2/2016 también afectó a las pequeñas y medianas empresas (Pymes), “al rebajarse los umbrales para los cuales eran de aplicación (pág. 41), produciendo “la desconexión entre la base [de los pagos fraccionados] y el impuesto finalmente ingresado” (pág. 40).

3. La STC 78/2020: ¿la afectación inconstitucional de la capacidad económica?

El artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducían medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta (“Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados”) a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, fue objeto de una cuestión de inconstitucionalidad (la núm. 1021-2019), promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la eventual violación de los 86.1 (afectación del deber de contribuir) y 31.1 (principio de capacidad económica), ambos de la Constitución.

La STC 78/2020, de 1 de julio, apreció que, con esa nueva forma de cálculo de los pagos fraccionados, el decreto-ley impugnado, durante un lapso de tiempo determinado pero suficientemente relevante, había incidido «en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (FJ 5), razón por la cual, el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016 cuestionado, fue declarado inconstitucional y nulo, «al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE» (FJ 6). Aunque «la estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el art. 86.1 CE) hac[ía] innecesario entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada (la del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE)» (FJ 6), sin embargo, a lo largo de su fundamentación la citada sentencia efectuó alguna precisión que es importante destacar. Nos referimos a que, pese al “carácter autónomo” de los pagos fraccionados respecto de la obligación principal (art. 23.1 LGT), su existencia y justificación dependía «de la misma capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición: la renta del contribuyente (art. 4.1 LIS), obtenida durante un ejercicio económico (arts. 11.1 y 27.1 LIS), gravada sucesivamente en el tiempo y cumulativamente sobre el mismo objeto, primero, de manera fraccionada y provisional, a lo largo del período impositivo, y después, de manera total y definitiva, mediante la declaración-liquidación que debe practicarse tras el devengo del impuesto durante el siguiente período impositivo (art. 28 LIS)». Esto implicaba necesariamente que tanto la obligación anticipada como la principal era «dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria (art. 17 LGT), que concurren, aunque de forma autónoma en el tiempo, al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente» [FJ 4 b)].

Unos años más tarde, la STC 11/2024, de 18 de enero, hizo lo propio respecto del art. 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptaban medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, que introdujo determinadas modificaciones de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (reduciendo la compensación de bases imponible negativas, obligando a revertir los deterioros deducidos en ejercicios anteriores y limitando las deducciones por doble imposición), con motivo de la cuestión inconstitucionalidad (núm. 2577-2023) planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, aunque esta vez solo por la posible vulneración del art. 86.1 CE. En este supuesto no se cuestionaba la forma de cuantificación de los pagos fraccionados, como ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades, sino la manera de determinación de la propia base imponible de la obligación principal, en la medida en que la norma cuestionada, por un lado, modificaba la base imponible (reduciendo la compensación de bases imponible negativas y obligando a revertir los deterioros deducidos en ejercicios anteriores), y, por otro, incidía en la cuota tributaria al limitar las deducciones por doble imposición que podían restarse de la cuota íntegra. Y este tribunal insistió en que «un alza en los pagos fraccionados, que son provisionales por naturaleza, “durante un lapso de tiempo determinado, pero suficientemente relevante, incide en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”» [FJ 3 C)].

Dado que la forma de cálculo de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades prevista en el Real Decreto-ley 2/2016, fue objeto de nueva redacción por el

art. 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, y que la STC 78/2020 no había realizado su contraste “directo” con el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, planteó una nueva cuestión de inconstitucionalidad en relación con la citada disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, por vulnerar el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), al cuantificarse los “pagos fraccionados” 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. De este modo, se habría afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “de acuerdo con” la capacidad económica (art. 31.1 CE) y “en función de” la intensidad con la que aquella capacidad económica se hubiera puesto de manifiesto [en los términos señalados por la STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4 B) b)].

4. Los pagos fraccionados: el gravamen sucesivo de una misma capacidad económica

La sentencia de la que ahora discrepamos ha circunscrito el problema planteado al perjuicio financiero causado a la empresa recurrente en el proceso *a quo* como consecuencia del exceso de los pagos fraccionados respecto de la obligación tributaria principal del impuesto sobre sociedades, al tener que calcularlos a partir del resultado contable positivo, sin efectuar los correspondientes “ajustes extracontables” y sin posibilidad de compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Y aunque reconoce que «todo tributo debe observar el principio de capacidad económica tanto en la selección del hecho imponible (capacidad como fundamento) como en la forma de cuantificar la obligación tributaria (capacidad como medida)», sin embargo, considera a reglón seguido que la capacidad económica como medida «no rige con la misma intensidad» en todas las obligaciones tributarias, reflejándose mejor «en la obligación tributaria principal que en las obligaciones accesorias» [FJ 4 A) b)].

Aunque la decisión de la mayoría no llega a afirmar textualmente que los “pagos a cuenta” sean una “obligación accesoria”, sin embargo, los trata como si lo fueran, sometiénolos a un régimen de protección constitucional “de menor intensidad” y habilitando al legislador, una vez más, a que goce de un “amplio margen de libertad” que le permite dar preeminencia a otros valores o principios constitucionales ante los que puede “ceder” el principio de capacidad económica como medida. Pese a que afirma que «deben cuantificarse también en función de la intensidad con que se manifieste ese índice de capacidad económica susceptible de ser sometido a imposición en la obligación tributaria principal, de la que son anticipo; esto es, en función de la renta obtenida por la entidad contribuyente (capacidad económica como medida)» [FJ 4 B)], a renglón seguido precisa, sin mayor fundamento, que lo señalado no implica necesariamente que ambas obligaciones -principal y a cuenta- deban cuantificarse de forma idéntica, puesto que se trata de obligaciones “autónomas”, como «consecuencia lógica de su carácter provisional, dado que el importe anticipado por el contribuyente queda sujeto a una liquidación posterior, ajustándose mediante el correspondiente ingreso complementario o devolución» [FJ 4 B) a)]. Y con estos mimbres concluye que «no existe ningún mandato constitucional derivado del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) que exija la coincidencia en el cálculo de dichas obligaciones tributarias –principal y a cuenta–, por

lo que el legislador puede atender, entre otros, a criterios de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad» [FJ 4 B) a)].

Según la sentencia aprobada por la mayoría, no resulta «constitucionalmente exigible» que los pagos a cuenta tengan que reproducir «especularmente las reglas establecidas para determinar la obligación tributaria principal», no siendo contrario al principio de capacidad económica el hecho de que surja una diferencia a ingresar o devolver cuando se hallase la cuota definitiva [FJ 4 B) b)], como así lo reconoció este tribunal -se dice- respecto de los anticipos del pago de las contribuciones especiales (calculados en función del coste de las obras previsto para el año siguiente), en la STC 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 14). En consecuencia, aunque sea posible que «los pagos fraccionados excedan de la cuota líquida y la liquidación del impuesto arroje una cantidad a devolver», este efecto «no es contrario al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE», pues «el método cuestionado no aboca necesariamente a que los pagos fraccionados sean mayores que la cuota líquida del impuesto» [FJ 4 D)]. En cualquier caso, insiste la mayoría, al tratarse de pagos provisionales «el principio de capacidad económica rige con menor intensidad» disponiendo el legislador «de un margen mayor para regular su cuantificación, optando, en atención a razones de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad, por diferir hasta el momento de liquidar el impuesto la personalización definitiva de la carga tributaria según las circunstancias subjetivas de cada contribuyente» [FJ 4 D)]. En suma, para la mayoría, el hecho de que los pagos fraccionados puedan arrojar un saldo a favor del obligado tributario durante un lapso temporal dado (entre el momento de su ingreso y el de la devolución derivada de la liquidación final), no implica que «se estén gravando rentas “irreales” o “ficticias”» sino que se trataría, simplemente, del gravamen de una magnitud «que constituye en sí misma una medición razonable de la renta» [FJ 4 D)].

Hay que recordar que la capacidad económica como “principio” constitucional y, por tanto, como “fundamento” de la tributación, impide, “en todo caso”, esto es, respecto de cada sujeto pasivo individualmente considerado, que el legislador establezca tributos cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial [SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4 c)]. La capacidad económica como “medida” de la tributación y, por tanto, como “criterio” de graduación de la misma, en aquellos tributos en los que, por su naturaleza y caracteres, resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE [como sucede con los impuestos sobre la renta, de las personas físicas o jurídicas (STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 4)], exige «que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible» [SSTC 26/2017, FJ 2; y 182/2021, FJ 4 b)]. De la misma manera que «[e]xiste el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo condiciones y cuantía establecidos por la ley; (...) existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» (STC 182/1997, de 20 de octubre, FJ 6). Aunque «el legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el 'sistema tributario justo'», elementos que deben responder «a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto» (SSTC 209/1988, de 20 de noviembre, FJ 9; y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8), «la justicia del sistema se quebraría en aquellos supuestos en los que la norma gravase en todo o en parte rentas aparentes, no reales» [STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5 c)].

Los pagos a cuenta de un tributo son el anticipo en el tiempo de todo o parte de ese tributo. No son una obligación “accesoria” (de naturaleza retributiva o compensatoria, como los recargos o intereses), sino una parte de una obligación impositiva principal que depende de una misma capacidad económica. El pago anticipado y el definitivo son dos fracciones inseparables de una única obligación tributaria, que concurren de forma autónoma en el tiempo al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente, «primero, de manera fraccionada y provisional, a lo largo del período impositivo, y después, de manera total y definitiva, mediante la declaración-liquidación» [STC 78/2020, FJ 4 b)]. Por esta razón, la STC 233/1999 consideró que el pago anticipado de las contribuciones especiales -en función del coste previsto para la siguiente anualidad- no contrariaba el principio de capacidad económica, al tratarse de «un tributo afectado, con el fin exclusivo de sufragar el coste de la obra pública o del servicio público, de tal manera que su exacción anticipada subviene precisamente a la más pronta ejecución de la obra y servicios públicos ya aprobados» (FJ 14). Podemos afirmar, entonces, que los pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades (de cualquier impuesto) tienen como “fin exclusivo” el de anticipar “el gravamen de una misma renta”.

Como parte inescindible que son del gravamen de una misma capacidad económica, de una única renta, las reglas de cuantificación han de ser coincidentes, salvo en aquellos aspectos que sean la consecuencia lógica del anticipo y, por tanto, de la estimación de una renta en la que alguno de sus elementos pudiese no haberse manifestado aún o no haberlo hecho de forma definitiva. En las contribuciones especiales, se somete a tributación una misma renta (el aumento de valor de los bienes inmuebles como consecuencia de la realización de una obra pública o del establecimiento de un servicio público), en función de una única regla de valoración (el coste “previsible” para la anualidad y el “definitivo” para la liquidación final). Sucede, sin embargo, que en la determinación de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades para un grupo de “grandes empresas” no se grava la renta manifestada durante la fracción de ejercicio sometida a tributación, calculada conforme a las reglas del impuesto, sino otra diferente, de conformidad con unas reglas propias, diferentes a las generales y ajenas a la realidad que se pretende someter a tributación de forma anticipada (al no excluir las rentas exentas de la base de cálculo, impedir los ajustes fiscales extracontables y la deducción de las pérdidas compensables, y negar la minoración de su importe, de un lado, en la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta soportados, y, de otro, en la de las bonificaciones legalmente aplicables). Precisamente, por esta razón, puesto que en las contribuciones especiales nos encontramos ante un verdadero anticipo (en función del coste previsto), la liquidación final (el coste definitivo), en la totalidad de los supuestos, da siempre un resultado positivo (por la diferencia entre las anualidades abonadas y el coste final de la obra o servicio). En los pagos fraccionados de las “grandes empresas”, por el contrario, la liquidación final es, en demasiados supuestos, negativa (al ser mayor la suma de los anticipos que la cuota finalmente resultante de la renta sometida a tributación).

Lo anterior supone que la capacidad económica, como medida o parámetro de la imposición, obliga al legislador a arbitrar la forma de gravar la manifestación de riqueza exteriorizada de la manera más ajustada posible, ya lo haga de una sola vez o mediante gravámenes sucesivos, unos, a cuenta, otro, definitivo, todos autónomos y, al mismo tiempo, complementarios, al servicio del gravamen de una única capacidad económica. Un mismo índice de capacidad económica (en este caso, la renta), del que derivan varias obligaciones tributarias complementarias, no puede tener diferentes reglas de cálculo y,

ni mucho menos, someter a gravamen mediante una obligación (la parcial o a cuenta), una renta aparente, para luego gravar mediante la otra (la total o definitiva), la renta real. La base imponible “estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores” (art. 10.1 LIS 2014), que se determinará por el método de estimación directa, “corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable” (art. 10.2 LIS 2014). Hasta la reforma operada por el Real Decreto-ley 2/2016, la base de cálculo de los pagos fraccionados coincidía con la base imponible del impuesto sobre sociedades (resultado contable con ajustes extrafiscales). Sin embargo, desde esa reforma, se produce un absoluto distanciamiento entre una y otra, una “desconexión entre la base [de los pagos fraccionados] y el impuesto finalmente ingresado” (“Informe Anual de Recaudación Tributaria” de la Agencia Tributaria, 2016, pág. 40).

Aunque es perfectamente posible que existan reglas diferentes para el cálculo de las concretas manifestaciones de riqueza sometidas a tributación, distinto es que una misma clase de renta tenga una forma diferente de cálculo, según se trate de cuantificar su pago parcial o total. ¿Es posible considerar, entonces, los pagos a cuenta como una obligación “accesoria” de la “principal” en la que el principio de capacidad económica opere con “menor intensidad”? No. Los pagos fraccionados no son una obligación “accesoria” y, aunque es cierto que la decisión de la mayoría no los califica expresamente como tal, sí da a entender que estaríamos ante ese tipo de obligaciones a los efectos, no solo de poder justificar su afirmación de que en ellos rige el principio de capacidad económica con menos intensidad, sino también de proceder a su desconstitucionalización en manos del legislador, a quien se habilita para dar preeminencia a otros intereses tan “constitucionalmente relevantes” como la “técnica tributaria”, la “simplificación” o la “practicabilidad” administrativa, ante los que debe “ceder”. Con la decisión de la mayoría, el principio constitucional de capacidad económica pasa a ser una suerte de “regla” de “configuración legal” en la que la voluntad del legislador prevalece sobre la del constituyente, olvidando que allí donde rige la Constitución el legislador no tiene libertad configurativa. La tiene para fijar la forma de cálculo de la base imponible de la única obligación tributaria existente (la que grava la renta del contribuyente), en el todo o en sus partes, las cuales concurrirían «de forma autónoma en el tiempo, al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente» [STC 78/2020, FJ 4 b)]. La “magnitud resultante” del pago fraccionado no puede ser «sustancialmente distinta a la que posteriormente pueda derivar de la cuantificación final del impuesto al que pretende servir de anticipo» [STC 78/2020, FJ 4 c)]. No hay que descuidar que «las obligaciones tributarias materiales», ya sea la «principal» o la «de realizar pagos a cuenta» [como precisó la STC 65/2020, FH 31 B)], están presididas por el principio de capacidad económica, al que ha de ajustarse el cálculo de la renta, lo sea de forma provisional o definitiva, sin que ese principio pueda operar con una u otra “intensidad” según el momento en el que se grave la única capacidad económica manifestada por un mismo obligado tributario.

5. La interpretación del Tribunal Supremo: ¿una perspectiva errada?

Esta misma conclusión -que ahora defendemos- había sido asumida hace ya más de treinta años por el Tribunal Supremo, cuando la regulación de los pagos a cuenta se hacía de manera reglamentaria (en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas), de modo que el control de la adecuación de la normativa reguladora a los

mandatos constitucionales era de su competencia y responsabilidad. En efecto, en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, previó, de un lado, que las retenciones por los rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario se practicarían “en la forma que reglamentariamente se determine” (art. 36.1); y, de otro que el impuesto podría “fraccionarse” en “la forma que reglamentariamente se determine” (art. 37). Fue, entonces, el Real Decreto 2789/1978, de 1 de diciembre, el que reguló tanto las retenciones (arts. 1 a 5), como los pagos fraccionados (arts. 6 a 9), con un contenido que luego fue llevado al Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (arts. 153 a 157), luego modificado por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprobaba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, finalmente, incorporado, primero, al Real Decreto 307/1984, de 8 de febrero, por el que se regulaban los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y, luego, al Real Decreto 2535/1986, de 28 de noviembre, sobre retenciones y pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Posteriormente, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, nuevamente se remitió en la regulación de las retenciones y otros pagos a cuenta a lo dispuesto reglamentariamente (art. 98), siendo el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (posteriormente modificado por el Real Decreto 753/1992, de 26 de junio), el que se encargó de regular los “pagos a cuenta”, esto es, tanto las retenciones e ingresos a cuenta (arts. 41 a 60), como los pagos fraccionados (arts. 60 a 64).

La regulación efectuada por el Real Decreto 1841/1991 (tanto en su redacción originaria como en la dada por el Real Decreto 753/1992), fue recurrida por el Consejo General de la Abogacía Española ante el Tribunal Supremo, en un primer recurso articulado, entre otros aspectos, contra su art. 62 Uno a), conforme al cual el importe de los pagos fraccionados que correspondía efectuar a los sujetos pasivos que ejerciesen actividades empresariales o profesionales era el mayor del “6 por 100 de los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados; el 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, salvo el caso siguiente; el 1 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, en el caso de comerciantes mayoristas”. La STS -Sala de lo Contencioso-Administrativo- de 12 de noviembre de 1993 [recurso núm. 6561/1992 (ECLI:ES:TS:1993:7608)] estimó el recurso anulando, del citado precepto, la referencia al 6 por ciento porque «[e]n cualquier relación jurídica donde existan pagos a cuenta o cumplimiento parcial y anticipado de la previsible obligación futura, es deseable que aquellos o aquel respondan, de la manera más fiel posible, a lo que pueda preverse como contenido final de la obligación. En otro caso, el exceso en el cumplimiento anticipado puede ser determinante de enriquecimiento sin causa para el acreedor, y el defecto otro tanto para el deudor; más aún cuando no proceda -como aquí ocurre- el posible mecanismo corrector de los daños y perjuicios derivados de las obligaciones líquidas, que se llama pago de intereses» (Fundamento jurídico 3º). Y añadía: «todos los pagos a cuenta establecidos por la Ley y el Reglamento están directamente relacionados con la renta que se pretende gravar, lo cual es consecuente con la necesidad de que no se produzca un enriquecimiento sin causa ni para el acreedor ni para el deudor de la obligación tributaria», dado que “el sistema de estimación de bases (directo u objetivo por coeficientes) permite conocer, con un cierto grado de aproximación, su magnitud al tiempo de los pagos a cuenta» (Fundamento jurídico 5º).

La anterior sentencia provocó la modificación del citado art. 62 Uno a) por el Real Decreto 120/1994, de 29 de enero, por el que se determinaba el tipo de retención de las prestaciones de protección por desempleo y se modificaba el artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta nueva norma reglamentaria fijó el pago fraccionado en “el 20 por 100 de la diferencia entre los ingresos computables y gastos deducibles”, unos y otros “devengados en el período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado”. La nueva redacción del precepto excluía, entonces, tanto la referencia al “6 por 100 de los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados”, así como la relativa al “2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre”, las cuales operaban como alternativas en la redacción originaria del Real Decreto 1841/1991, pero respecto de las que solo la primera (la del 6 por 100) había sido declarada nula por la citada sentencia de 12 de noviembre de 1993, y no así la segunda (la del 2 por 100). Fue, entonces, la STS -Sala de lo Contencioso-Administrativo- de 21 de noviembre de 2002 [recurso núm. 4179/1997 (ECLI:ES:TS:2002:7771)], la que declaró también la nulidad del art. 62 Uno a), en su referencia al citado 2 por 100, en un supuesto en el que se tenía la obligación de efectuar pagos fraccionados, incluso en los casos de pérdidas (al calcularse sobre el volumen de ventas). En esta sentencia se insistió en que «[e]s axiomático que los pagos fraccionados son pagos anticipados de la cuota del Impuesto sobre la Renta, respecto de su fecha de devengo que es la de terminación del período impositivo, pero, y esto es fundamental, son Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que debe existir la máxima correspondencia y correlación entre la base imponible de dicho Impuesto, a medida que se produce, y la base para el cálculo de los pagos fraccionados, tanto en sentido sustancial, como temporal, lo cual implica que la base para calcular el importe de los pagos fraccionados deben ser los rendimientos netos empresariales y profesionales a medida que se generan, pero precisamente del mismo ejercicio a que se refieren los pagos fraccionados, o lo que es lo mismo debe haber correspondencia y correlación sustancial y temporal» (Fundamento jurídico 3º). Y añadió: «En la redacción inicial del artículo 62, uno, a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre) no había posibilidad formal alguna de eliminar los pagos fraccionados, aunque el sujeto pasivo estuviera en pérdidas. Este hecho fue contemplado por el Real Decreto 753/1992, que añadió el párrafo que disponía: "El sujeto pasivo podrá optar por ingresar el 20 por 100 de los rendimientos netos obtenidos durante el trimestre, cuando el volumen de ventas o ingresos en el mismo sea inferior al 50 por 100 del correspondiente al mismo trimestre del penúltimo anterior", precepto este que admitió y recordó que era posible calcular los pagos fraccionados tomando el rendimiento neto de los trimestres respectivos, pero condicionó este criterio a una reducción drástica de las ventas o de los ingresos profesionales, que lleva consigo naturalmente la aparición de pérdidas o una muy considerable disminución de los rendimientos, en lugar de haber incluido una y más sencilla norma reglamentaria de que cuando existen pérdidas no pueden exigirse "pagos fraccionados» (Fundamento jurídico 4º). Por tal motivo, anuló también el artículo 62, apartado uno, letra a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, en la redacción que le dio el artículo 62, apartado uno, letra a), del Real Decreto 753/1992, de 26 de junio.

La sustitución de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, provocó que se dictaran, primero, el Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulaban los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se modificaba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta, y después, el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Una y otra norma reglamentaria fueron recurridas, la primera, por la “Asociación de Propietarios de Cataluña”, y la segunda, por la “Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona”, dando lugar, respectivamente, a las SSTS -Sala de lo Contencioso-Administrativo- de 2 de marzo de 2000 [recurso núm. 67/1999 (ECLI:ES:TS:2000:162)] y de 19 mayo de 2000 [recurso núm. 75/1999 (ECLI:ES:TS:2000:4067)]. La primera anuló los arts. 27 y 40 del Real Decreto 2717/1998, referente a la fijación del tipo de retención e ingreso a cuenta (del 18 por 100) en el caso de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos; y, la segunda el art. 88.1 del Real Decreto 214/1999, relativo al tipo de retención (del 20 por 100) de los rendimientos profesionales.

La anulación de los preceptos del Real Decreto 2717/1998 se fundó en la “infracción de principio de capacidad económica”, como «parámetro a tener en cuenta para la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos», dado que «el derecho a recaudar (y, por tanto, el derecho a imponer pagos a cuenta) surge en la medida en que el pago a cuenta se acomoda a la deuda tributaria de cada uno, y se desvirtúa progresivamente cuando se recauda (a cuenta) por encima de la deuda, dando lugar a cuotas diferenciales que pueden ser negativas, y que (...) puede operar a modo de préstamos o anticipos de tesorería, sin interés o a bajo tipo de interés exigidos coactivamente al ciudadano, tergiversando los conceptos de ingresos públicos de naturaleza impositiva con ingresos públicos procedentes de un endeudamiento público, al menos encubierto» (Fundamento de derecho 3º). Y la anulación del precepto del Real Decreto 214/1999 se basó en que los contribuyentes «están obligados a pagar los impuestos debidos, pero no a soportar injustificadamente la lesión financiera que significa soportar [pagos a cuenta] superiores a la cuota impositiva, pues la devolución de las mismas no resarce el daño, porque la Hacienda Pública sólo paga intereses si se retrasa en la devolución, pero no por el anticipo que implican tales retenciones a devolver» (Fundamento de derecho 8º).

6. La decisión de la mayoría: la búsqueda de una finalidad alternativa

«[L]a libertad de configuración del legislador encuentra su límite en la Constitución». Con esta afirmación arrancaba la STC 137/2025, de 26 de junio, en sus primeras líneas, en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley Orgánica 1/2024, de 10 de junio, de amnistía para la normalización institucional, política y social en Cataluña. Eso sí, esa proclamación era rápidamente matizada. El Estado democrático y el pluralismo político «imponen una concepción de la Constitución como una “norma abierta”», en la que «todas las opciones son lícitas» y en la que la “vinculación del legislador» depende de la «densidad» de sus pronunciamientos. La ley, como acto jurídico, «es libre en cuanto a su fin, que se fija según criterios de oportunidad política». No deben confundirse, pues, según esa sentencia, «las motivaciones últimas que puedan subyacer a un determinado acto de legislación (más allá de lo que declare, de existir, su preámbulo) con las normas en él establecidas», porque «[u]na cosa es el porqué de la ley, esto es, de las motivaciones, razones o transacciones políticas que llevaron a su

aprobación, y otra muy distinta es lo que la norma es» (FJ 3.2.1). Por tanto, para la STC 137/2025, la función de este tribunal no es la de buscar otra motivación que no sea la que declare “su preámbulo”, sino únicamente la de comprobar si, de existir, la declarada expresamente en su letra es compatible con la “densidad” de los mandatos y límites constitucionales. Y ello porque «en el juicio a la ley, este tribunal no ha de hacer las veces de propio legislador» (mismo fundamento). Pues bien, esto es, precisamente, lo contrario de lo que ha sucedido en la decisión de la que discrepamos. El ejercicio de “autocontención” al que recurrió la mayoría para no entrar a analizar la “finalidad última” de aquella ley, se ha transmutado ahora en la necesidad de buscar esa “otra finalidad” con la que poder justificar una norma que, a todas luces, resultaba inconstitucional.

La capacidad económica no es un principio o derecho absoluto que conceda a su titular una facultad omnímoda de exclusión, pudiendo ceder «ante otros derechos y bienes constitucionalmente relevantes, siempre que la limitación que haya de experimentar esté fundada en una previsión legal que tenga justificación constitucional, se revele necesaria para lograr un fin legítimo, sea proporcionada para alcanzarlo y, además, sea respetuosa con el contenido esencial del derecho» (por todas, STC 92/2023, de 11 de septiembre, FJ 7, con relación a los derechos fundamentales). Por ello, no cabe negar la posibilidad de que, en determinadas circunstancias, ciertamente excepcionales, existan otros derechos o bienes constitucionales protegibles que legitimen la restricción de aquel principio y derecho. Para ello, habría que comprobar «si responden a razonables finalidades de protección de valores, bienes o intereses constitucionalmente protegidos y guardan debida proporcionalidad con dichas finalidades», lo cual significa que serían inconstitucionales «aquellos requisitos, formalidades y limitaciones que comprometen su ejercicio de tal forma que no resulten comprensibles a la luz de una ponderación razonable y proporcionada de los valores acogidos en la Constitución» [STC 73/2000, de 14 de marzo, FJ 10 a), también respecto de los derechos fundamentales]. En consecuencia, si la capacidad económica rige con la misma intensidad «no solo en la elección de los hechos imponibles, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo» [STC 182/2021, FJ 4 B) c)], la falta de conexión entre el hecho y la base imponible, si bien «no sería inconstitucional *per se*», como ocurría ante «la imposibilidad técnica del legislador de establecer otra forma de cálculo» de las rentas [STC 182/2021, FJ 5 C)], sí lo sería, en todo caso, cuando «carezca de justificación objetiva y razonable» [STC 182/2021, FJ 5 B)].

Según hemos comprobado con anterioridad, la justificación de la “asimetría” consagrada por el Real Decreto-ley 2/2006, primero, y por la Ley 6/2018, después, entre las “grandes” y “pequeñas” empresas se hallaría, única y exclusivamente, en la necesidad de conseguir, de una “manera inmediata”, unos fondos que “allegar” a las “arcas públicas” con la exclusiva finalidad de “alcanzar el objetivo de déficit público” impuesto por las autoridades comunitarias. La mayoría, soslayando la única finalidad de las normas (la verdaderamente expresada en su letra), afirma apodícticamente que el principio de capacidad económica “debe ceder” ante otros intereses constitucionalmente protegibles y, por tanto, “debe medirse” de manera “menos intensa”, cuando concurren razones de “técnica”, “simplificación” o “practicabilidad” administrativa. No especifica, sin embargo, cuál ha sido la concreta razón que ha llevado al legislador a sacrificar el citado principio ante la eventual concurrencia de un “valor” constitucionalmente más digno de protección, ni tampoco la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la medida adoptada para salvaguardarlo, olvidando que «la renuncia a gravar según la capacidad económica

(real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente», de modo que, como ya hemos señalado, «la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional *per se*, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable» [SSTC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 5 B); 46/2024, de 12 de marzo, FJ 3; y 98/2025, de 28 de abril, FJ 3].

Los preámbulos (o las exposiciones de motivos), pese a carecer de un valor normativo, poseen un valor jurídicamente cualificado como pauta de interpretación de la norma objeto de análisis, al ser la expresión de las razones en las que el propio legislador fundamenta el sentido de su acción legislativa y expone los objetivos a los que pretende que se ordene. Son un elemento singularmente relevante para la determinación del sentido de la voluntad legislativa y, por ende, para la adecuada interpretación de la norma legislada (SSTC 36/1981, de 12 de noviembre, FJ 2; y 31/2010, de 28 de junio, FJ 7). Siendo el preámbulo (o, en su caso, la exposición de motivos) el lugar donde ha de buscarse la finalidad que, pretendida por el legislador, se proyecta sobre su articulado, en orden a efectuar el correspondiente juicio de constitucionalidad, este tribunal no puede ni alterar su voluntad, ni tampoco suplirla, ocupando espacios que no les han sido atribuidos. Si como ha señalado la citada STC 137/2025, la función de este tribunal no es la de buscar otra motivación que no sea la que declare la propia norma legal analizada, ciertamente no es posible entender cómo la actual mayoría, la misma que hizo entonces aquella afirmación, ha soslayado la verdadera intención del legislador para justificar su decisión en otra “potencial”, a saber, “eventuales” razones de “técnica”, “simplificación” o “practicabilidad” administrativa, que ni han sido explicitadas por la norma cuestionada, ni es posible aprehenderlas. Quizá por esta razón, a falta de una razón legitimadora de la restricción del principio de capacidad económica y de una mínima ponderación de los intereses constitucionales que hubiesen podido aparecer en conflicto, la mayoría se ha limitado a recurrir al subterfugio de atribuir al legislador un poder omnímodo en la determinación de las bases imponibles, olvidando que el principio de capacidad económica tiene un contenido nuclear -el que este tribunal ha venido acotando a lo largo de casi cincuenta años- que le resulta inaccesible al legislador, por mandato del art. 31.1 CE. La potestad del legislador de configurar las bases imponibles solo puede ejercerse de acuerdo con la Constitución y, por tanto, “de acuerdo con la capacidad económica” y no en su detrimento.

Pero no solo eso. Incluso si aceptásemos a los meros efectos dialécticos que esas etéreas razones de “técnica tributaria” o de “simplificación o practicabilidad administrativa” son un reflejo del principio de “eficiencia” al que apela el art. 103.1 CE en el funcionamiento de la Administración Pública, lo cierto es que ninguno de esos objetivos podría buscarse a costa del sacrificio del principio de capacidad económica, sin la concurrencia simultánea y real de otro “valor constitucional” más digno de protección. La libertad de configuración del legislador «deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 194/2000, de 19 de julio, FJ 9; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5). Y anticipar indebidamente la suma 6.283.581,20 € (como sucedió en el supuesto analizado en la STC 78/2020) o la de 219.079,26 € (como ha ocurrido en el asunto ahora controvertido) implica gravar rentas “ficticias” y, por tanto, “inexistentes”, provocando un evidente y notorio perjuicio a las empresas afectadas que,

de carecer de la necesaria tesorería para hacer frente al anticipo, tendrían que recurrir a la financiación ajena con el consiguiente coste financiero que les supondría (gastos e intereses). Implica proporcionar al Estado (deudor del exceso) una liquidez adicional a expensas de las empresas (acreedores de la diferencia), con la consiguiente incidencia negativa en su liquidez hasta el punto de que lo que empieza siendo una solución a la morosidad pública termina convirtiéndose en un problema de morosidad privada.

Lo discutido en el presente asunto era «el propio método de cuantificación de la base imponible del tributo» en tanto que no se calcula «en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente» [STC 182/2021, FJ 3 d)]. Y resulta que «en los impuestos, ri[ge] la capacidad económica no solo en la elección de los hechos imponible, sino también en la de [las] medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo» [STC 182/2021, FJ 4 B)], de modo que, insistimos, «la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable (...) que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente» [STC 182/2021, FJ 5 B)]. Esto sucede en el caso de autos, en el que el legislador ha renunciado, sin motivo aparente alguno, a estimar los pagos fraccionados en función de la capacidad económica realmente manifestada por el obligado tributario en cada fracción temporal dada, soslayando, sin razón de ninguna clase que lo justifique, las reglas de cuantificación que para la determinación de la base imponible del impuesto él mismo ha previsto. Para que las «razones de simplificación» o de «practicabilidad administrativa» en la estimación de la renta sean constitucionalmente legítimas, deben «bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas» de la renta, bien gravar las rentas «que previsiblemente o “presumiblemente se produce[n]» en el lapso de tiempo sometido a tributación [STC 182/2021, FJ 5 D)]. Ni lo uno ni lo otro concurre ahora. Si el legislador no había encontrado dificultad técnica alguna para ajustar los pagos fraccionados a la renta legalmente gravable hasta la modificación operada por el Real Decreto-ley 2/2016, ni tampoco la ha encontrado después para determinar los de las personas jurídicas cuya cifra de negocios es inferior a los diez millones de euros, con mayor razón puede afirmarse que no existe ninguna razón, dificultad o impedimento técnico, o de otra clase, que imposibilite realizar ese mismo ajuste en los casos de ese grupo de “grandes empresas”. En consecuencia, el trato diferente que dispensa el legislador a ese grupo de contribuyentes carece de toda razón que lo justifique.

Con su decisión, la sentencia aprobada por la mayoría, no solo ha convertido la “técnica” (tributaria), la “simplificación” (administrativa) y la “practicabilidad” (administrativa) en nuevos “valores constitucionales” de igual trascendencia que los de la “libertad”, la “justicia”, la “igualdad” y el “pluralismo político” del art. 1.1 de la Constitución, sino que ha consagrado el imperio absoluto de la “libertad configurativa del legislador”. El mandato constitucional consagrado en el art. 31.1 conforme al cual el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tiene como envés el derecho a que esa contribución de solidaridad se materialice única y exclusivamente “de acuerdo con” y “en función de” la capacidad económica de cada cual, provisional o definitiva, queda ahora condicionada a la “voluntad configurativa” del legislador en cada momento dado. Si la razón legal de la disposición impugnada era la que se expone en los preámbulos de las normas citadas, este tribunal no podía desconocerla, buscando una

justificación alternativa para salvaguardar la constitucionalidad de la norma sometida a su control. El gravamen de la renta generada en cada fracción del ejercicio a través de una cuota tributaria que no se corresponde con el beneficio legalmente gravable, provoca que «se está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica» (en sentido parecido, STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 6, en relación con el gravamen aplicable en el impuesto sobre actividades económicas en los supuestos de cese en el ejercicio de actividades). No es admisible afirmar, por consiguiente, como hace la mayoría para justificar su decisión, que no se gravan “rentas ficticias”, cuando es un “hecho” irrefutable que se están sometiendo a tributación rentas inexistentes. Y tampoco es posible admitir que se está ante “una medición razonable de la renta”, cuando esa “medición” es ajena a las reglas legalmente previstas para el cálculo del impuesto, buscando tan solo provocar un ensanchamiento artificioso de la base imponible de los pagos fraccionados para allegar unos recursos financieros que se consideraban imprescindibles para salvar el desajuste en las cuentas del Estado.

7. Conclusión: los pagos fraccionados, ¿un “negocio piramidal”?

Una exigencia del sistema tributario justo «es ajustar la tributación de los sujetos a su verdadera capacidad económica», sin que dicho ajuste admita restricciones ilegítimas que aboquen a soportar un pago a cuenta injusto (AATC 197/2003, de 16 de junio, FJ 3; y 212/2003, de 30 de junio, FJ 3, uno y otro respecto de las retenciones). Los pagos a cuenta anticipan la financiación del Estado procurándole la liquidez necesaria para hacer frente a sus compromisos de gasto. Ahora bien, una cosa es utilizar el tributo para financiar el gasto público, exigiendo su pago incluso de forma anticipada a su devengo, y otra muy distinta es convertirlo, además, en un “instrumento de deuda pública” a un tipo de interés cero. Aunque las eventuales necesidades de tesorería del Estado para hacer frente a sus compromisos de gasto, en un momento en el que puedan concurrir circunstancias económicas adversas, puedan servir para legitimar la existencia de un esfuerzo adicional a los obligados tributarios, no se puede desconocer, en ningún caso, que aquella obligación, pero también derecho, una y otro, igual de constitucionales, debe materializarse única y exclusivamente “en función de” y “en la medida de” su capacidad.

Como con acierto concluyó el Tribunal Supremo, garante que es también de los derechos y libertades fundamentales y de la defensa del respeto a los mandatos constitucionales, los pagos a cuenta, como cumplimiento parcial y anticipado de la obligación futura: (i) deben responder, de la manera más fiel posible, a lo que pueda preverse como contenido final de la obligación, so pena de provocar, en caso contrario, un enriquecimiento sin causa para el acreedor; (ii) debe existir la máxima correspondencia y correlación entre la base imponible del impuesto, a medida que se produce, y la base para el cálculo de los pagos fraccionados; (iii) no existe ninguna razón para no hacerlo así, cuando el sistema de estimación de bases permite conocer, con un cierto grado de aproximación, su magnitud al tiempo de los pagos a cuenta; (iv) el derecho a recaudar anticipadamente una obligación tributaria es legítimo en la medida en que el pago a cuenta se acomoda a la deuda tributaria de cada uno; (v) la recaudación anticipada por encima del importe de la deuda principal opera a modo de préstamos o anticipos de tesorería, sin interés o a bajo tipo de interés exigidos coactivamente al ciudadano, confundiendo los ingresos de naturaleza impositiva con ingresos procedentes de un endeudamiento público encubierto; (vi) los contribuyentes están obligados a pagar los impuestos adeudados, pero no a soportar injustificadamente la lesión financiera que provoca el adelanto de pagos a cuenta superiores a la deuda tributaria; y (vii) la devolución del exceso ingresado a cuenta

no resarce el daño causado al obligado tributario, dado que la Hacienda Pública sólo paga intereses si se retrasa en la devolución.

El hecho de que para calcular la base imponible tanto del pago fraccionado (en el régimen general) como del propio impuesto sobre sociedades, se tome el «resultado contable pero ajustado fiscalmente» y, sin embargo, en el caso de los pagos fraccionados de un grupo de “grandes empresas” (las que superaban en el ejercicio anterior los 10 millones de euros como cifra de negocios), su cálculo haya de efectuarse en función del «resultado contable sin ninguno de los ajustes fiscales extracontables previstos en la propia normativa del impuesto (tales como la exclusión de las rentas exentas, la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, la amortización fiscal del fondo de comercio, la reversión contable de los gastos computados como no deducibles, etc.) y minorando el resultado alcanzado exclusivamente en el importe de los pagos fraccionados efectuados», no solo provoca que la “magnitud resultante” sea «sustancialmente distinta a la que posteriormente [podía] derivar de la cuantificación final del impuesto al que pretende servir de anticipo» [FJ 4 c)], sino que «[c]on esta nueva forma de cálculo de los pagos fraccionados el Decreto-ley impugnado, durante un lapso de tiempo determinado, pero suficientemente relevante, [haya incidido] en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (FJ 5); afectación que no solo condiciona el instrumento normativo constitucionalmente válido para acometer las modificaciones (art. 86.1 CE), sino que incide, de forma inconstitucional, en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que el art. 31.1 CE consagra, el cual exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino “de acuerdo con su capacidad económica” y en función de la intensidad con la que aquella capacidad económica se pone de manifiesto [STC 182/2021, FJ 4 B) b)].

Bastaba, entonces, con acudir a la STC 78/2020 para poder concluir, con naturalidad, que el hecho de tomar el «resultado contable sin ninguno de los ajustes fiscales extracontables previstos en la propia normativa del impuesto (tales como la exclusión de las rentas exentas, la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, la amortización fiscal del fondo de comercio, la reversión contable de los gastos computados como no deducibles, etc.) y minorando el resultado alcanzado exclusivamente en el importe de los pagos fraccionados efectuados», no solo provocaba que la “magnitud resultante” fuese «sustancialmente distinta a la que posteriormente [podía] derivar de la cuantificación final del impuesto al que pretende servir de anticipo» [FJ 4 c)], sino que esta nueva forma de cálculo de los pagos fraccionados se incidía, de modo inconstitucional «en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (FJ 5). Por consiguiente, el mantenimiento del actual sistema de determinación de la base imponible, «por ser ajeno a la realidad [de la renta realmente generada] y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)», tratándose de «un efecto generalizado» y no “excepcional” o patológico” [STC 182/2021, FJ 5 D)].

Con la decisión de la que discrepamos se ha legitimado, en definitiva, una suerte de “negocio piramidal”, en el que los pagos fraccionados de los obligados tributarios de un ejercicio sirven para financiar de forma inconstitucional las devoluciones de los

excesos que indebidamente se ingresaron en el ejercicio anterior. Y aunque no cabe duda de que «el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)», orientándose «al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», pudiendo usarse «como un instrumento de política económica», esto ha de hacerse, en todo caso, «sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica» [entre muchas, STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)]. Ni la mera declaración de intenciones que ha hecho la mayoría sobre la eventual justificación de la “asimetría” consagrada en el método de cálculo de los pagos fraccionados es suficiente para salvar el obstáculo del art. 31.1 CE, ni tampoco bastaría, de concurrir hipotéticamente alguna de las finalidades inciertamente invocadas (técnica, simplificación o practicabilidad), para legitimar semejante sacrificio del citado principio. No nos hallábamos ante un fin extrafiscal del tributo, al servicio de políticas sectoriales. Simplemente nos encontrábamos ante un fin espurio, carente de toda legitimidad constitucional.

En fin, como tuvo la oportunidad de concluir la STC 73/2017, de 8 de junio (con relación a la “Declaración tributaria especial”, popularmente conocida como la “amnistía fiscal”), cuidadosamente preterida en la fundamentación jurídica de la STC 137/2025 (que analizaba la “amnistía política”), pese a haber sido citada por el abogado del Estado [AH 17 B) c)], «[l]a gravedad de la crisis económica y, en consecuencia, la necesidad de ajustar el déficit público para cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el artículo 135 CE, podría justificar la aprobación de medidas dirigidas al aumento de los ingresos o a la reducción de los gastos públicos; siempre, como el propio Abogado del Estado reconoce, dentro de los límites y con respeto a las exigencias que la Constitución impone» [FJ 5 b)]. Por tanto, «[e]l objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular» [FJ 5 c)].

No deja de sorprender que en los años en los que se dictó la norma cuestionada el Estado adoptase una serie de medidas dirigidas a frenar la morosidad en los pagos por parte de las Administraciones públicas (que deterioraba la rentabilidad de las empresas), con el objetivo de impedir que fuese utilizada por el deudor como un medio de obtención de una liquidez adicional a expensas del acreedor para, a reglón seguido, adoptar otras destinadas a provocar unos pagos fraccionados exorbitantes precisamente con la finalidad que se trataba de evitar: la de obtener una recaudación adicional artificiosa a expensas de los obligados tributarios en la que el tiempo de devolución del exceso ingresado operaba como un soterrado instrumento de financiación a un tipo de interés “cero”.

Madrid, a veinticinco de noviembre de dos mil veinticinco.