

Premium

ARTÍCULOS

La Ley de Presupuestos ante el Impuesto sobre Sociedades: no existe vulneración constitucional

El Tribunal Supremo fija que las alteraciones introducidas en el sistema de cálculo de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades no son contrarias al artículo 134.7 de la Constitución Española



La sentencia 116/2026, dictada el 5 de febrero por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª), resuelve un **recurso de casación contencioso-administrativo** interpuesto por una mercantil, contra la sentencia del TSJ de Galicia (Sección 4ª), de 12 de julio de 2023 (sentencia n.º 423), que había desestimado el recurso contencioso-administrativo formulado frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Territorial (TEAR) de Galicia, de 17 de junio 2022. El objeto material del pleito se centra en la **rectificación de autoliquidaciones de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades** correspondientes a los periodos 2º y 3º de 2018 y 1º, 2º y 3º de 2019, rectificación que la empresa solicitó y que la Administración Tributaria rechazó.

La controversia se articula en torno a si determinadas modificaciones normativas en el método de cálculo de esos pagos fraccionados, efectuadas en el marco de la Ley de Presupuestos (y otras normas citadas), respetan los límites constitucionales, en especial el art. 134.7 CE (crear tributos o modificar elementos esenciales sin habilitación).

Antecedentes de hecho y recorrido procedimental

La mercantil pidió la rectificación de sus autoliquidaciones de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades de los periodos indicados. La Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT de Galicia desestimó la solicitud.

La entidad recurrió ante el TEAR de Galicia, sosteniendo esencialmente que el sistema de cálculo de pagos fraccionados regulado en la DA 14ª de la Ley 27/2014 (LIS) resultaba contrario al art. 31 CE, en virtud de las modificaciones introducidas por el art. 71 de la Ley 6/2018 (LPGE 2018) y por el art. 4 de la Ley 8/2018. El TEAR desestimó, entre otros motivos, porque se remitió a la lógica de la STC 78/2020 (inconstitucionalidad del RDL 2/2016 por art. 86.1 CE) y porque el TEAR no es competente para enjuiciar la constitucionalidad de leyes.

Suscríbete a nuestra NEWSLETTER

Tu correo electrónico

SUSCRIBIRSE

El TSJ de Galicia desestimó el recurso. Razonó que la DA 14ª no vulnera el art. 31.1 CE (FD 3) y, respecto del art. 134.7 CE, entendió que las modificaciones no superan ese límite porque fijan un porcentaje mínimo para determinados sujetos pasivos, existiendo ya pagos fraccionados en el art. 40 LIS, y que la inconstitucionalidad del RDL 2/2016 no se proyecta automáticamente sobre las Leyes 6/2018 y 8/2018. Añadiendo que los pagos fraccionados son pagos a cuenta o anticipos de la cuota definitiva, concebidos como mecanismo de gestión del tributo.

Auto de admisión y cuestiones de interés casacional

El Tribunal Supremo admitió el recurso y fijó dos cuestiones principales de interés casacional que, en **Administrativando Abogados**, consideramos de especial trascendencia práctica:

- Si las alteraciones introducidas por el legislador presupuestario en el sistema de cálculo de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades suponen una desfiguración o novación normativa contraria al art. 134.7 CE, precepto que impide crear tributos mediante Ley de Presupuestos y solo permite modificarlos si una ley sustantiva tributaria lo prevé.
- Si la DA 14ª LIS habilita modificaciones sustanciales que puedan desbordar el art. 134.7 CE, especialmente cuando se altera el método de cálculo sustituyendo la base imponible por el resultado contable (resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias), prescindiendo de ajustes fiscales.

Además, la parte recurrente solicitaba que el Tribunal Supremo promoviera una cuestión de inconstitucionalidad sobre la DA 14ª LIS en la redacción dada por el art. 71 de la LPGE 2018, argumentando que se cumplirían los requisitos del art. 35 LOTC y que sería un “*prius* lógico-jurídico” para resolver el litigio. La Abogacía del Estado se opuso, defendiendo la suficiencia constitucional de la regulación y la habilitación de la DA 14ª.



(Imagen: E&J)

Incidencia de la doctrina constitucional posterior: STC 175/2025 y STC 191/2025

Un eje decisivo de la sentencia del Supremo es la referencia a la STC 175/2025 (reiterada por la STC 191/2025), que desestima una cuestión de inconstitucionalidad y declara que el método de cálculo del importe mínimo de pagos fraccionados previsto en la DA 14ª LIS (en la redacción de la Ley 6/2018) no vulnera el art. 31.1 CE (**principio de capacidad económica como medida de la imposición**). El Tribunal Supremo destaca que, aunque el pronunciamiento se ciñe formalmente a la Ley 6/2018, su doctrina es extrapolable a la Ley 8/2018 por identidad sustancial de redacción en lo relevante.

El Tribunal Supremo extrae de esa doctrina constitucional una idea esencial: **los pagos fraccionados ante Hacienda son una obligación autónoma y provisional respecto de la obligación tributaria principal. Aunque dependen de la misma capacidad económica que fundamenta el impuesto, el principio de capacidad económica no opera con la misma intensidad en los pagos a cuenta, porque su cuantía se regulariza posteriormente mediante la liquidación del impuesto (ingreso complementario o devolución). Por ello, no es constitucionalmente exigible que el legislador replique miméticamente en los pagos fraccionados todas las reglas de determinación de la obligación principal, disponiendo de un margen más amplio por razones de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad.**

Análisis del art. 134.7 CE: límites de la Ley de Presupuestos y naturaleza de los pagos fraccionados

El Supremo dedica un amplio razonamiento a los límites del art. 134 CE y, en particular, del art. 134.7 CE. Afirma, primero, que la Ley de Presupuestos es una verdadera ley, como ha dicho el Tribunal Constitucional, aunque con peculiaridades y límites funcionales, procedimentales y vinculados a la seguridad jurídica. Dentro del contenido eventual de la Ley de Presupuestos, el TC exige dos requisitos: (i) relación directa con ingresos y gastos, y (ii) que la regulación sea complemento necesario para inteligencia o ejecución del presupuesto; además, se relaciona con la seguridad jurídica y la necesidad de que la Ley de Presupuestos no se desnaturalice.

A partir de ahí, el Supremo sostiene que **la regulación de los pagos fraccionados en una norma presupuestaria cumple la reserva de ley tributaria (en el plano de que se hace mediante ley y no “a espaldas del Parlamento”) y guarda conexión con ingresos/gastos y con objetivos como la reducción del déficit (se alude a la lógica de estabilidad presupuestaria y a los objetivos comunitarios, en la argumentación del propio texto).**

El punto nuclear es si la modificación de pagos fraccionados cae en la prohibición del art. 134.7 CE (crear tributos o modificar elementos esenciales sin habilitación). El Tribunal Supremo concluye que, conforme a la doctrina de la STC 175/2025, los pagos fraccionados no pueden considerarse “tributo” en el sentido de esa prohibición, porque no integran la obligación tributaria principal y su protección constitucional en términos de capacidad económica es de “menor intensidad” que la de la obligación principal. En esta línea, señala que la prohibición del art. 134.7 CE se orienta a impedir la creación de nuevos tributos o la modificación de elementos básicos del tributo, y que la regulación de pagos fraccionados no altera elementos esenciales del Impuesto sobre Sociedades, siendo un anticipo que se ajusta después en la liquidación definitiva.

El Supremo admite, en abstracto, que si existiera una desconexión total entre el pago fraccionado y el impuesto podría discutirse un exceso; pero rechaza el planteamiento de la recurrente porque el Tribunal Constitucional ha entendido que esa “profunda desconexión” no concurre en el caso.



(Imagen: Hacienda)

Habilitación normativa en la LIS para las modificaciones en la Ley de Presupuestos

Aun así, el Tribunal Supremo entra en la segunda cuestión: si hay habilitación suficiente en la LIS. Señala, por un lado, que el art. 40.4 LIS prevé que los porcentajes de pagos fraccionados puedan ser modificados por la Ley de Presupuestos. Y, por otro, se apoya en una habilitación más amplia contenida en la Disposición Final Novena de la LIS, que permitiría introducir y modificar normas para cumplir obligaciones derivadas del Tratado de la UE y del derecho derivado, enlazando con la idea de evitar déficits públicos excesivos (en el razonamiento que desarrolla la sentencia). Con ello, **el Supremo concluye que el legislador presupuestario sí estaba habilitado para regular los pagos fraccionados en los términos de la DA 14ª.**

Doctrina fijada por el Tribunal Supremo

En el fundamento jurídico quinto, el Tribunal Supremo fija los criterios interpretativos:

Las alteraciones introducidas en el sistema de cálculo de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades no son contrarias al art. 134.7 CE, porque los pagos fraccionados, conforme a la STC 175/2025, constituyen una obligación autónoma que no integra la obligación principal, de modo que no quedan dentro de la prohibición del art. 134.7 CE.

La regulación de la DA 14ª LIS no contraviene el art. 134.7 CE también porque, en el caso enjuiciado, el art. 40ª la Disposición Final Novena de la LIS avalan la actuación del legislador.

Aplicando esa doctrina, el Supremo confirma la sentencia del TSJ de Galicia y declara no haber lugar al recurso de casación. No impone costas en casación al no apreciar mala fe o temeridad (art. 93.4 LJCA).



(Imagen: Poder Judicial)

Valoración de Administrativando Abogados

La sentencia presenta una fundamentación apoyada en la doctrina constitucional reciente (STC 175/2025), que actúa como elemento determinante para desactivar el núcleo del reproche: si los pagos fraccionados son una obligación autónoma y provisional, y su exigencia constitucional en términos de capacidad económica opera con menor intensidad, el margen del legislador para configurar su cálculo se amplía y resulta más difícil encajar la modificación dentro de la prohibición del art. 134.7 CE. Desde esa perspectiva, el razonamiento del Tribunal Supremo es coherente: primero delimita el alcance constitucional de los pagos fraccionados y después concluye, desde el ámbito del **Derecho fiscal-tributario**, que no se está creando un tributo ni alterando elementos esenciales del impuesto sobre Sociedades, añadiendo además una doble vía de habilitación legal dentro de la propia LIS. El resultado supone la consolidación de un criterio: **el uso de la Ley de Presupuestos para modular pagos fraccionados, en este marco, no se reputa un exceso constitucional.**



TEMAS RELACIONADOS: #AUTOLIQUIDACIÓN #HACIENDA #IMPUESTO #IS #LEY #MERCANTIL #PRESUPUESTOS #SOCIEDADES #TRIBUNAL



SUSCRÍBETE A NUESTRA NEWSLETTER

Tu correo electrónico

SUSCRIBIRSE