Gobierno de Navarra Nafarroako Gobernua

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Procedimiento: Reclamación económico-administrativa
Nº de expediente: 0004-READ-2025-000255
0004-READ-2025-000370
Fecha se Sesión: 19/08/2026
Nº de Resolución: 172E/2026
Fecha de Resolución: 19 de agosto de 2026

Vistos escritos registrados con los números de documento 2025/… y 2025/…, presentados por la mercantil AAA, con NIF XXX, frente a resoluciones dictadas por el director del Servicio de Gestión Tributaria de la Hacienda Foral de Navarra los días 26 de agosto y 25 de noviembre de 2025, en relación con la tributación por los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades referidos al segundo y tercer períodos del año 2022, primer, segundo y tercer períodos del año 2023, primer período del año 2024 y primer y segundo períodos del año 2025.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Según los datos que constan en el expediente, los días 15 de octubre de 2022, 19 de abril de 2023, 20 de octubre de 2023, 19 de diciembre de 2023, 22 de abril de 2024, 16 de abril de 2025 y 16 de octubre de 2025 la ahora reclamante presentó autoliquidaciones y satisfizo los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los períodos referidos en el encabezamiento, consignando cuotas a ingresar en la Hacienda Foral de Navarra por importes de 1 390,09 €, 26 291,41 €, 148 203,59 €, 65.398,00 €, 1 502 745,69 €, 287 561,26 € y 141 424,36 € respectivamente (salvo la referida al 3P del año 2022, que no generó cuota a ingresar).

SEGUNDO.- Respecto a los cinco primeros pagos referidos en el Antecedente anterior, el día 24 de septiembre de 2024 se presentó solicitud de rectificación de las autoliquidaciones inicialmente presentadas y de devolución de los ingresos que considera indebidamente realizados junto con los intereses de demora que correspondieran.

Tal solicitud se fundamentó en las modificaciones que sobre la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (IS) que lo regula en régimen común se aprobaron mediante Real

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Decreto-Ley 3/2016, aplicables a los periodos impositivos que se iniciaran a partir del día 1 de enero de 2016, y que posteriormente fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en sentencia 11/2024, que tienen relación a su vez con la aplicación de la Disposición Adicional 14ª en la ya citada Ley 27/2014 en la redacción dada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, que establece un nuevo procedimiento de cálculo de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto para determinadas empresas, entre las cuales se encuentra la aquí interesada, aplicable a partir del año 2018, y cuyo contenido resulta, a juicio de ésta, igualmente contrario a la Constitución por vulneración del principio de capacidad económica.

La citada solicitud de rectificación fue resuelta por el director del Servicio de Gestión Tributaria el día 11 de febrero de 2025, en los siguientes términos:

> *"Conforme a lo dispuesto en los artículos 19, 22 y 23 del vigente Convenio Económico suscrito entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, la competencia inspectora en materia del Impuesto sobre Sociedades (IS) sobre la empresa interesada viene atribuida a la Administración del Estado, por lo que para atender la petición de rectificación de las autoliquidaciones de pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades y devolución de ingresos indebidos, deberá acreditar que dicha rectificación ha sido aceptada por el órgano de la Administración del Estado en el ejercicio de las competencias que en dicha materia tiene reconocidas sobre dicha empresa, o que la modificación solicitada tiene por objeto la adecuación a la declaración presentada ante la Administración del Estado –aportando la citada declaración presentada-, lo que exige hasta dicho momento la abstención de actuaciones por parte de esta Administración tributaria.*
>
> *Debido a ello, esta Administración Tributaria de Navarra debe abstenerse de realizar ninguna actuación hasta que la Administración del Estado haya resuelto el asunto, sin perjuicio de la interrupción de la prescripción solicitada."*

Frente a esta Resolución, el día 13 de marzo de 2025 se interpuso recurso de reposición, que ha sido objeto de Resolución dictada el día 26 de agosto de 2025 por el mismo órgano administrativo, siendo desestimado en aplicación de lo establecido en los artículos 22 y 23.2º.4ª del mencionado Convenio Económico, lo que le impide, a su juicio, acometer actuaciones de comprobación e investigación respecto a una entidad al careces de competencias para ello, confirmando la abstención de actuaciones *"previa que ponga fin al procedimiento iniciado ante*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

la Administración del Estado, con lo cual podrá instar de nuevo su solicitud ante esta Administración Foral."

TERCERO.- Respecto a los dos últimos pagos referidos en el Antecedente Primero, el día 17 de noviembre de 2025 se presentó solicitud de rectificación de las autoliquidaciones inicialmente presentadas y de devolución de los ingresos que considera indebidamente realizados junto con los intereses de demora que correspondieran.

Tal solicitud se fundamentó en las mismas razones y motivos que los expuestos en el Antecedente anterior respecto al resto de pagos fraccionados cuya rectificación se solicitó, y que fue resuelta por el mismo órgano administrativo el día 25 de noviembre siguiente, en los siguientes términos:

> *"Conforme a lo dispuesto en los artículos 19, 22 y 23 del vigente Convenio Económico suscrito entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, la competencia inspectora en materia del Impuesto sobre Sociedades (IS) sobre la empresa interesada viene atribuida a la Administración del Estado, por lo que para atender la petición de rectificación de las autoliquidaciones de pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades y devolución de ingresos indebidos, deberá acreditar que dicha rectificación ha sido aceptada por el órgano de la Administración del Estado en el ejercicio de las competencias que en dicha materia tiene reconocidas sobre dicha empresa, o que la modificación solicitada tiene por objeto la adecuación a la declaración presentada ante la Administración del Estado –aportando la citada declaración presentada-, lo que exige hasta dicho momento la abstención de actuaciones por parte de esta Administración tributaria.*
>
> *Debido a ello, esta Administración Tributaria de Navarra debe abstenerse de realizar ninguna actuación hasta que la Administración del Estado haya resuelto el asunto, sin perjuicio de la interrupción de la prescripción solicitada."*

CUARTO.- Mediante escritos presentados en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra los días 19 de septiembre y 18 de diciembre de 2025 interpone la interesada reclamaciones económico-administrativas frente a las resoluciones mencionadas en los Antecedentes Segundo y Tercero anteriores, solicitando su anulación y la devolución de las cantidades a su juicio indebidamente ingresadas junto con los intereses de demora que correspondan, todo ello por las razones que en los mismos se exponen, que son esencialmente coincidentes en ambos escritos.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- Las reclamaciones económico-administrativas objeto de la presente controversia contienen como SUPLICA las siguientes:

> *"**SUPLICA:** Que teniendo por presentado el presente escrito, en tiempo y forma, por hechas las alegaciones que anteceden, se sirva admitirlo y se tenga por interpuesta **RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA** contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición y contra el acuerdo de denegación de la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos presentada en su momento por esta entidad de los periodos del (2P y 3P del 2022 y 1P del 2023) del ejercicio 2022-2023 y (2P y 3P del 2023 y 1P del 2024), del ejercicio 2023-2024, y se proceda a su anulación del acuerdo recurrido por no ajustarse a derecho y se dicte una resolución en la que se reconozca la solicitud de rectificación efectuada y a la devolución de ingresos solicitada."*

Y la segunda reclamación:

> *"**SUPLICA:** Que teniendo por presentado este escrito, en tiempo y forma, por hechas las alegaciones que anteceden, se sirva admitirlo y se tenga por interpuesta **RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA** contra el acuerdo de denegación de la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos presentada en su momento por esta entidad de los periodos 1P del 2025 correspondiente al ejercicio 2024-2025 y 2P del 2025 correspondiente al ejercicio 2025-2026, se proceda a su acumulación a la reclamación con nº de registro 2025/…, y posteriormente se proceda a su anulación del acuerdo recurrido por no ajustarse a derecho y se dicte una resolución en la que se reconozca la solicitud de rectificación efectuada y a la devolución de ingresos solicitada."*

De conformidad con la solicitud de acumulación formulada, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 34 del mencionado Reglamento *("Las Vocalías del Tribunal Económico-*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Administrativo Foral de Navarra podrán, a petición de las personas interesadas o de oficio, decidir la acumulación de las actuaciones referentes a dos o más reclamaciones económico-administrativas cuya tramitación les corresponda cuando lo consideren conveniente para el mejor cumplimiento de sus funciones o cuando sean necesario para la mejor comprensión de la resolución que se deba adoptar."), acreditándose que los actos impugnados son de la misma naturaleza y los motivos de oposición son prácticamente coincidentes en todos los casos, se decreta la acumulación de los expedientes tramitados con los números de referencia expresados en el encabezamiento, para su resolución conjunta.

TERCERO.- Vista la redacción de ambas reclamaciones, se constata que no existe controversia con las fechas de comienzo y fin de los periodos impositivos que afectan al IS de los años afectados, de forma que, conforme a las autoliquidaciones presentadas, los inicios coinciden con los días 1 de abril de cada año y finalizan el día 31 de marzo del año siguiente. Tampoco existe discrepancia en relación con los importes, fechas y períodos impositivos en que fueron satisfechos e imputados los respectivos pagos fraccionados. Y tampoco se difiere en que la mercantil reclamante tributó en régimen de consolidación fiscal, sometida, por sus características, a la normativa vigente en territorio común, no a la normativa propia de la Comunidad Foral (aunque sus redacciones son muy similares cuando no prácticamente coincidentes).

Los órganos autores de los actos impugnados entiende que la Administración tributaria de la Comunidad Foral carece de competencia para pronunciarse sobre los aspectos de fondo de las peticiones formuladas, debiendo esperar a los pronunciamientos de la Administración estatal (AEAT) para, a continuación, en virtud del contenido de sus resoluciones, realizar las actuaciones tributarias que resulten necesarias para, en su caso, regularizar la situación de la obligada tributaria en sus relaciones, en este concreto aspecto, con la Administración Foral. En este sentido, resulta cuando menos paradójico que la resolución del precitado recurso de reposición, al igual que la resolución inicialmente abstencionista y que la segunda de las resoluciones impugnadas (también abstencionista), considere su deber de abstención hasta dicho momento y, además, inste a la interesada a la presentación de una posterior solicitud, adicional e independiente de la ya presentada, que dicho sea de paso este Tribunal considera en su caso innecesaria, puesto que, si se considera concurrente la incompetencia administrativa para resolver sobre la materia las peticiones deberían haber sido inadmitidas (fallo que no existe en

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

ninguna de ellas), o, en caso contrario, deberían haber sido resueltas con pronunciamiento expreso sobre el fondo de las cuestiones planteadas.

El presente análisis entronca directamente con la segunda de las alegaciones expuestas en ambas reclamaciones que, titulada **"CUESTIONES DE ORDEN PROCEDIMENTAL"**, discrepa del pronunciamiento administrativo. Y podemos adelantar ya que, a juicio de este Tribunal, en este concreto aspecto debemos dar la razón a la reclamante.

Ya nos hemos pronunciado en ocasiones precedentes sobre la presente cuestión competencial en diversas resoluciones (573E/2022 de 24 de noviembre, 1E/2026, 2E/2026 y 4E/2026, las tres de 15 de enero). En concreto, en la última de las reseñadas decíamos lo siguiente en el Fundamento de derecho tercero:

> *"TERCERO.- En primer lugar, expone la interesada que, aun admitiendo expresamente que la normativa aplicable en relación con el Impuesto sobre Sociedades es la vigente en territorio Común, es decir, la Ley 27/2014 ya citada con anterioridad, y aunque la Administración tributaria de Navarra no hace cuestión ni contradice dicha afirmación, la resolución de esta reclamación debería suspenderse hasta que la Administración del Estado se pronunciase sobre petición idéntica presentada ante ella.*
>
> *Está acreditado que la resolución impugnada se sustenta en lo dispuesto en el artículo 23 del Convenio Económico suscrito entre la Comunidad Foral de Navarra y el Estado, que regula las competencias que en materia de inspección tributaria ostentan ambas Administraciones en función de a quién corresponda la exacción del Impuesto, establece la normativa aplicable en función de quién ostente la competencia inspectora y las posibilidades de actuación de la Administración no competente en relación con el establecimiento de las proporciones de tributación y sus efectos en relación con éstas y con el propio sujeto pasivo.*
>
> *Ahora bien, un análisis más exhaustivo de la cuestión planteada en la reclamación requiere la contestación de algunas cuestiones adicionales a las expuestas en la resolución impugnada.*
>
> *Así, los artículos 24 y 25 del citado Convenio Económico establecen lo siguiente:*
>
> *"Artículo 24. Pago a cuenta del impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

1. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones ingresarán en las mismas el pago a cuenta del impuesto cuando aquél sea exigible, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración liquidación del impuesto.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión Coordinadora, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este número.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

2. El pago a cuenta efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que corresponda a cada una de ellas.

Artículo 25. Retenciones en la fuente e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Serán de aplicación a las retenciones en la fuente e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades los criterios establecidos a tal efecto en el presente convenio para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como lo previsto en el artículo 16 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración."

Es decir, los pagos a cuenta del IS en el caso de que el sujeto pasivo tribute a ambas Administraciones, la estatal y la foral de Navarra, deben ser ingresados en cada una de ellas de forma independiente, sin que la otra ejerza ni pueda ejercer de intermediaria. Esta independencia supone que una posible impugnación del pago realizado, por considerarse, como en este caso, no ya que la proporción aplicada sea la correcta (en cuyo caso posiblemente la solución sería diferente en función de las posibilidades de actuación que el artículo 23 del Convenio Económico contempla), sino que la normativa que lo regula no resulta acorde con los postulados constitucionales, requiere una contestación expresa que no se limite a una mera referencia a lo que pueda concluir la

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

otra Administración implicada (aunque sea la competente en materia de comprobación e investigación). Una cosa es que la normativa a aplicar sea una u otra, o que la competencia inspectora corresponda a una u otra de las Administraciones afectadas, y otra distinta es que una eventual impugnación contra la parte de dicho pago ingresado en una determinada Administración no deba ser adecuadamente contestada por ésta, sin perjuicio de la existencia de la coordinación exigible entre ambas (artículo 5 del Convenio) para que otros principios constitucionalmente contemplados, el de seguridad jurídica (art. 9 de la CE) o el de coordinación entre Administraciones, no se vean seriamente afectados."

Convenimos con la reclamante en que la solución a la controversia planteada ante los órganos de gestión tributaria no puede tener como fundamento lo dispuesto en el artículo 23 del citado Convenio Económico, ya que dicho precepto regula los criterios de armonización de las actuaciones inspectoras (no las de gestión ni las de revisión de actos) en caso de tributación de los obligados tributarios a ambas Administraciones.

E igualmente coincidimos en que la Administración tributaria tiene la obligación de resolver expresamente todas las cuestiones que se le plantean (art. 79 LFGT), si bien en este concreto caso la respuesta administrativa ofrecida por los órganos de gestión sería suficiente (aunque errónea a nuestro juicio) ya que expresa su incompetencia para resolverlas.

Por consiguiente, consideramos que los órganos que dictaron los actos impugnados debieron, o bien inadmitir por incompetencia las peticiones formuladas o bien, admitiéndolas, pronunciarse sobre el fondo de las cuestiones planteadas, y no dejar el asunto en una situación de estancamiento en la que no se produce ningún avance y hace depender su pronunciamiento a lo que puedan resolver terceros, en este caso la AEAT. La obligación de realizar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades constituye una obligación autónoma e independiente, aunque evidentemente relacionada, de la obligación de presentación de la autoliquidación y del pago de la cuota por el Impuesto sobre Sociedades. En el presente caso, la obligada tributaria presentó y realizó los pagos fraccionados conforme a lo dispuesto en el Convenio Económico, de forma separada a ambas Administraciones, y no puede razonablemente sostenerse que los órganos de gestión de la Hacienda Foral carecen de competencia para realizar las actuaciones de comprobación y revisión de los mismos, aunque para ello se considere conveniente o incluso

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

necesario realizar actuaciones de coordinación con la Administración tributaria estatal para salvaguardar el principio de seguridad jurídica y dar coherencia a lo actuado o por actuar.

Ahora bien, esta circunstancia no tiene la relevancia suficiente como para anular dichos actos administrativos y retrotraer los procedimientos para que aquellos órganos se pronuncien expresamente en los términos aquí descritos, máxime cuando los argumentos de parte manifestados en las reclamaciones que analizamos coinciden casi milimétricamente con los aportados en sedes anteriores y van a ser contestados por este Tribunal, teniendo en cuenta que, además, tanto los Tribunales de Justicia como los Tribunales económicos-administrativos ya han tenido oportunidad de pronunciarse recientemente sobre el fondo de cuestiones similares o idénticas a las aquí planteadas, lo que nos permite, en aras al cumplimiento de los principios de economía procedimental, de eficacia y eficiencia administrativas (artículos 9 y 103 de la Constitución, artículo 6 de la Ley Foral 11/2019, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público Institucional Foral), proceder a dictar una resolución completa.

CUARTO.- Como alegación tercera de los escritos de reclamación se afirma que "***La Disposición Adicional 14ª de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (introducida por la Ley General de Presupuestos Ley 6/2018) donde se regula el pago fraccionado para las grandes empresas, resulta contrario a la Constitución Española (CE)****, por vulnerar los principios esenciales consagrados en la misma y,* **en concreto el principio de capacidad económica** *(artículo 31.1 CE)…."*

Y como alegación cuarta se refiere a dos cuestiones de constitucionalidad presentadas ante el Tribunal Constitucional por el TSJ de la Comunidad Valenciana, tramitadas con los números 2025-2024 y 2840-2024 de procedimiento, que contribuirían a la defensa de sus posiciones ante este TEAFN.

Después de transcribir la normativa reguladora de los pagos fraccionados, la recurrente manifiesta lo siguiente:

> *"La Ley de presupuesto de 2018, con su D.A. 14ª de la LIS, cuya entrada en vigor y cuyos efectos son a partir del 01-01-2018, ha afectado al régimen de los pagos*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

fraccionados, estableciendo y modificando un aspecto parcial, que altera sus elementos esenciales del deber de contribuir, de tal forma que le nuevo régimen de los pagos fraccionados, que establece un pago mínimo configurado de una forma totalmente desconectada de la cuantía previsible de la obligación principal, vulnera el principio de capacidad económica recogido en el art. 31 de la CE.

Así el establecimiento de un pago fraccionado mínimo que tome como base el resultado contable y no la base imponible del IS implica una profunda desconexión entre la renta que se considera indicio de capacidad económica del sujeto pasivo a efectos del IS (la base imponible del IS, es decir, el resultado contable ajustado fiscalmente) y la que se considera a efectos del cálculo de los pagos fraccionados, y desconociendo el efecto que el resultado de ejercicios anteriores (en el que esta entidad ha tenido resultados negativos) tiene sobre la capacidad económica real del sujeto pasivo y sobre la cuota que finalmente tendrá que abonar como resultado de su autoliquidación del IS.

Se impone, de este modo, de un modo totalmente arbitrario, un incremento de los pagos a cuenta disociado de la cuota tributaria que finalmente corresponde pagar a las sociedades sin atender a su capacidad económica real.

Por lo tanto, estamos ante una infracción del principio de capacidad económica, de acuerdo con consolidada jurisprudencia constitucional, ya que el principio de capacidad económica es un límite al poder legislativo implica que en la definición del hecho imponible debe existir un elemento revelador de una riqueza real o potencial, según la terminología consolidada de nuestro Tribunal Constitucional."

Con objeto de analizar esta cuestión, que aparece de forma reiterada a lo largo de ambos escritos de reclamación y que constituye el verdadero nexo de unión que fundamenta las pretensiones formuladas por la reclamante, conviene transcribir algunos hitos normativos que ayuden a comprender adecuadamente la situación creada.

Con carácter general, la normativa fundamental reguladora de los pagos fraccionados a cuenta del IS estaba constituida por el art. 40 de la Ley 27/20014:

"1. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

No deberán efectuar el referido pago fraccionado ni estarán obligadas a presentar la correspondiente declaración las entidades a las que se refieren los apartados 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley.

2. La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.

Cuando el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de 12 meses.

La cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 18 por ciento.

3. Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del contribuyente, sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley.

Los contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los períodos de ingreso del pago fraccionado a que se refiere el apartado 1. En estos supuestos, el pago fraccionado será a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados períodos de pago.

Para que la opción a que se refiere este apartado sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural a partir del cual deba surtir efectos, siempre y cuando el período impositivo a que se refiera la citada opción coincida con el año natural. En caso contrario, el ejercicio de la opción deberá realizarse en la correspondiente declaración censal, durante el plazo de 2 meses a contar desde el inicio de dicho período impositivo o dentro del plazo comprendido entre el inicio de dicho período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido período impositivo cuando este último plazo fuera inferior a 2 meses.

El contribuyente quedará vinculado a esta modalidad del pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo y siguientes, en tanto no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal que deberá ejercitarse en los mismos plazos establecidos en el párrafo anterior.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

No obstante, estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere este apartado los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado.

La cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones del Capítulo III del presente título, otras bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

4. Los porcentajes previstos en los dos apartados anteriores podrán ser modificados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

5. El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria."

Como consecuencia de la situación económica y financiera del Estado en su conjunto, el Gobierno de la nación consideró oportuna la aprobación del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, que entre otros aspectos introdujo una Disposición Adicional Decimocuarta, anteriormente inexistente, en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, que reguló modificaciones en el régimen de los pagos fraccionados:

"Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se añade una disposición adicional decimocuarta en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional decimocuarta. Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo XIV del título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre."

Con posterioridad, y con efectos a partir del día 1 de enero de 2018, el artículo 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 incorpora a la Ley 27/2014 del IS la mencionada Disposición Adicional 14ª, en los mismos términos y redacción que la prevista en el Real Decreto-Ley 2/2016, añadiendo algún aspecto que no influye para la resolución de la presente controversia y por ello no transcribimos.

En citado RDL 2/2016 fue declarado inconstitucional mediante sentencia Sentencia 78/2020, de 1 de julio de 2020, en la que se dice que *"6. Alcance de la declaración de inconstitucionalidad. El artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

que se establecen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que introdujo la disposición adicional decimocuarta («Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados») de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, es 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.".

Como fácilmente se comprende, esta declaración de inconstitucionalidad afecta a la norma declarada como tal, sin que dicha declaración pueda extender sus efectos a situaciones creadas, en este caso a los pagos fraccionados satisfechos, al amparo de otra norma diferente a aquélla, en este caso a la regulación contenida en las modificaciones realizadas mediante la ya citada Ley 6/2018.

No obstante, la regulación de los pagos fraccionados establecida en esta Ley 6/2018 también ha sido objeto de la interposición cuestión de inconstitucionalidad, registrada con el número 2025-2024, y resuelta mediante sentencia 175/2025, de 20 de noviembre, del TC, que (aunque contiene votos particulares de algunos magistrados) desestima las pretensiones planteadas, y sin necesidad de trascribirla completa, sí merece la pena reproducir algunos de sus planteamientos para responder concretamente al argumento de parte de las presentes reclamaciones. Así, en diversos pasajes se dice lo siguiente:

> *"La sala promotora de la presente cuestión sostiene que la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta LIS, al tener como base únicamente el resultado contable positivo del contribuyente, sin considerar todos los ajustes extracontables ni la compensación de bases imponibles negativas (pérdidas de ejercicios anteriores) que la Ley del impuesto sobre sociedades computa para la determinación de la base imponible de la obligación tributaria principal del impuesto, da lugar a unos pagos a cuenta de importe siempre mayor que esta, generando sistemáticamente cantidades «a devolver» cuando se liquida el tributo. De esto colige la sala que dicho método legal de determinación de los pagos fraccionados entraña el gravamen de rentas «irreales» o «ficticias», vulnerando el principio de capacidad económica como medida de la imposición.*
>
> *A) En nuestro análisis debemos partir de que «al impuesto sobre sociedades se le puede considerar, junto con el IRPF, como otra de las piezas básicas del sistema*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el IRPF, complementa el gravamen de uno los de índices de capacidad económica más importantes: la renta». Por tanto, el impuesto sobre sociedades es un pilar estructural del sistema tributario a través del cual «se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica [e] igualdad» [SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 3 a), y 78/2020, FJ 4 a)].

Tanto los pagos fraccionados como la obligación tributaria principal del impuesto sobre sociedades tienen como presupuesto de hecho la obtención de renta por las sociedades y demás entidades jurídicas (arts. 1 y 4 LIS). A la hora de medir dicha renta y determinar la cuantía de cada una de dichas obligaciones –principal y a cuenta– para ambas se toma como punto de partida el resultado contable positivo del contribuyente. Sin embargo, para los pagos fraccionados el precepto cuestionado no aplica después todos los ajustes y modulaciones que sí se prevén para llegar a la base imponible, a partir de la cual se halla la obligación tributaria principal o cuota líquida del impuesto [vid. FJ 3 B) a)].

B) Para enjuiciar si el método de cuantificación de los pagos fraccionados que se cuestiona respeta el principio de capacidad económica como medida de la imposición, se ha de recordar que el resultado contable positivo es el beneficio que arroja la cuenta de pérdidas y ganancias –uno de los documentos que integran las cuentas anuales– reflejando «la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa», según afirma el art. 34.2 del Código de comercio. El art. 35.2 de dicho cuerpo legal precisa:

«La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean. Figurarán de forma separada, al menos, el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios.»

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

a) Como hemos indicado, el resultado contable positivo es también el parámetro a partir del cual se determina la base imponible del impuesto sobre sociedades por mandato del art. 10.3 LIS [vid. fundamento jurídico 3 B) a)], como enfatiza la vigente Ley del impuesto sobre sociedades en su preámbulo, apartado I, en los siguientes términos [cursivas añadidas]:

«La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades estableció las reglas esenciales de la actual estructura del impuesto sobre sociedades […]. Así, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, estableció como una de sus principales novedades la determinación de la base imponible del impuesto de manera sintética, a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas.

[…]

La presente Ley mantiene la misma estructura del impuesto sobre sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación».

b) Por su parte, el informe para la reforma del impuesto sobre sociedades (Libro blanco), elaborado por el Ministerio de Economía y Hacienda en mayo de 1994, que precedió a la aprobación de la Ley 43/1995, destaca, dentro las tendencias dominantes a nivel internacional, la «aproximación acusada entre la base imponible y el resultado contable» (pág. 67). Según dicho informe, hay dos posibles formas de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades: (i) una aplicando los criterios propios de la ley tributaria con «fundamento en la autonomía del Derecho Tributario en cuanto rama del ordenamiento jurídico»; y (ii) otra, partiendo «de la función del impuesto sobre sociedades, esto es, recaer sobre el beneficio (resultado contable positivo) de que pueden disponer los socios, y este beneficio es el que se deriva de la contabilidad llevada de acuerdo con los criterios previstos en las normas mercantiles» [cursivas añadidas]. Es decir, el informe que precedió a la vigente regulación del impuesto sobre sociedades considera que el resultado contable positivo es una opción para cuantificar la renta que resulta coherente con la naturaleza y finalidad del impuesto.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

C) Adicionalmente, debe subrayarse que el método de cálculo de los pagos fraccionados que se cuestiona prevé ciertas modulaciones y ajustes sobre el resultado contable positivo (párrafos segundo y ss. del precepto cuestionado):

a) Por un lado, prevé un tratamiento específico para las rentas derivadas de ciertas operaciones, como las de quita o espera, como consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, y las de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos (párrafo segundo).

b) Asimismo, señala que, en el caso de entidades parcialmente exentas conforme al capítulo XIV del título VII LIS (determinadas entidades sin fines lucrativos, uniones de cooperativas, colegios profesionales, asociaciones empresariales, sindicatos, etc.), se tomará como resultado contable positivo el correspondiente exclusivamente a las rentas no exentas. Se evita así que las rentas exentas obtenidas por tales entidades incrementen el importe de los pagos fraccionados. Con análoga finalidad, en el caso de las entidades a las que resulte de aplicación el beneficio establecido en el art. 34 LIS (bonificación del 99 por 100 para la prestación de servicios públicos locales), se tomará como resultado contable positivo el correspondiente exclusivamente a las rentas no bonificadas (párrafo tercero).

c) De igual modo, quedan exceptuadas de aplicar el método cuestionado determinadas entidades que tributan a tipos de gravamen inferiores al 25 por 100 (entidades sin fines lucrativos sujetas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, que tributan al 10 por 100; sociedades y fondos de inversión; fondos de pensiones, etc.); así como las entidades de capital-riesgo, dado que sus rentas están exentas en su práctica totalidad (art. 50.1 LIS) (párrafo cuarto).

A lo anterior se añade que la alícuota que se aplica al resultado contable positivo para hallar los pagos fraccionados es el 23 por 100, inferior en dos puntos a la que se emplea para liquidar el impuesto, que, con carácter general, es el 25 por 100 [vid. fundamento jurídico 3 B) b)].

D) A la vista de lo expuesto, no podemos compartir el argumento del auto de planteamiento de que, por no aplicar al resultado contable positivo los mismos ajustes y modulaciones que para determinar la base imponible, se estén gravando rentas «irreales» o «ficticias». Al contrario, como recuerdan los preceptos del Código de

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

comercio antes reseñados, el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias es la «imagen fiel» del resultado de la empresa, magnitud que constituye en sí misma una medición razonable de la renta, que se hace en términos reales (no estimados), netos (no brutos) y actuales (del ejercicio en curso), lo que es plenamente válido desde la óptica del principio de capacidad económica como medida de la imposición.

Tampoco es correcto sostener, como hace la sala promotora de la cuestión, que entre el resultado contable y la base imponible existe una «profunda desconexión». Lejos de ser así, la segunda gravita sobre el primero, que es su «elemento nuclear» y «punto de partida clave», como afirma el preámbulo de la Ley del impuesto sobre sociedades, antes citado.

Yerra, asimismo, el auto de planteamiento cuando asevera que el uso del resultado contable como base de los pagos fraccionados produce una anticipación «sistemática» de cuotas. Conforme hemos indicado en el fundamento jurídico 3 B) a), el resultado contable puede ser mayor, pero también menor que la base imponible. Por tanto, el método cuestionado no aboca necesariamente a que los pagos fraccionados sean mayores que la cuota líquida del impuesto, máxime considerando que se calculan utilizando un porcentaje del 23 por 100, frente al tipo de gravamen general del 25 por 100 que se aplica a la base imponible para obtener la cuota íntegra y, a partir de ella, la cuota líquida.

Naturalmente, es posible que, como sucedió en el caso del proceso a quo, los pagos fraccionados excedan de la cuota líquida y la liquidación del impuesto arroje una cantidad a devolver, pero este efecto no es contrario al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. Según hemos razonado en el fundamento jurídico cuarto, dado que los pagos a cuenta son autónomos y provisionales respecto de la obligación tributaria principal, en aquellos el principio de capacidad económica rige con menor intensidad que en esta. Así pues, la ley dispone 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.

E) En suma, debemos concluir que el método de cálculo del importe mínimo de los pagos fraccionados previsto en la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

decimocuarta LIS, en la redacción dada por el art. 71 de la Ley 6/2018, no vulnera el principio de capacidad económica como medida de la imposición (art. 31.1 CE), por lo que la cuestión de inconstitucionalidad se desestima."

La doctrina expuesta ha sido posteriormente avalada y aplicada en un segundo procedimiento tramitado ante el Tribunal Constitucional (número 2840-2024), en el que se ha dictado la sentencia 191/2025, de 16 de diciembre, que desestima una nueva cuestión de inconstitucionalidad en los siguientes términos:

"Como han subrayado las partes personadas y el fiscal general del Estado, la presente cuestión de inconstitucionalidad es idéntica a la núm. 2525-2024, que ha sido desestimada por la STC 175/2025, de 20 de noviembre. La entidad recurrente en el proceso a quo, el precepto cuestionado, la duda planteada y las posiciones de las partes son las mismas en ambos procesos, que solo se diferencian en el periodo impositivo concernido, que es el ejercicio 2018 en la cuestión núm. 2525-2024 y el 2019 en la presente.

Tal diferencia, que en nada obsta —como de inmediato se dirá— a la aplicabilidad al presente caso de la doctrina establecida en la citada STC 175/2025, viene en el caso concreto a demostrar que, como indicamos en el fundamento jurídico 5 D) de la referida sentencia, el método de cálculo de los pagos fraccionados de las grandes empresas acerca de cuya constitucionalidad se nos interroga no conduce necesaria ni sistemáticamente, a diferencia de lo sostenido en el auto de planteamiento, a exigir al contribuyente pagos fraccionados por un importe superior a la cuota líquida del impuesto. En efecto, a diferencia de lo sucedido en el ejercicio 2018 —periodo en que los pagos fraccionados ingresados por la entidad Hobali, S.A., fueron de importe superior a la cuota líquida—, en el ejercicio 2019 dichos pagos fraccionados ascendieron a 978 983,25 €, resultando por lo tanto inferiores a la cuota líquida de dicho periodo, que fue de 1 019 948,85 € [vid. antecedente segundo, apartado a)]. Si la liquidación del impuesto sobre sociedades de 2019 arrojó una cantidad a devolver (10 046,82 €) fue debido a las retenciones que, por importe de 51 012,42 €, había soportado la demandante.

Por consiguiente, el presente caso corrobora con datos concretos la conclusión, alcanzada en la STC 175/2025 de que el método de cálculo cuestionado da lugar a pagos

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

fraccionados que podrán ser superiores o inferiores a la cuota líquida, dependiendo de las magnitudes económicas de la entidad en cada ejercicio.

En suma, debemos desestimar la presente cuestión remitiéndonos íntegramente a la mencionada STC 175/2025, FJ 5, en la que hemos razonado que el método de cálculo del importe mínimo de los pagos fraccionados previsto en la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta LIS, en la redacción dada por el art. 71 de la Ley 6/2018, no vulnera el principio de capacidad económica como medida de la imposición (art. 31.1 CE).”

Por consiguiente, como es razonable entender, no podemos apreciar los argumentos de defensa esgrimidos por la reclamante, siendo desestimados por este Tribunal, respondiendo así a todas las alegaciones que en ambas reclamaciones se refieren a la inadecuación constitucional de la regulación legal de los pagos fraccionados desde el punto de vista de la vulneración del principio de capacidad económica. Como afirma el TC, la regulación legal de los pagos fraccionados no atenta al principio de capacidad económica, considerándose por tanto acorde a la Constitución, lo que nos impide estimar las pretensiones de la recurrente por este concreto motivo.

QUINTO.- A continuación, se alega la vulneración de lo dispuesto en el artículo 134.7 de la Constitución española, que establece lo siguiente:

“7. La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.”

Es decir, a juicio de la reclamante, la aprobación de las modificaciones realizadas en la LIS por la Ley de Presupuestos Generales para el año 2018 carecerían del soporte constitucional necesario para dotarles de validez y eficacia, aportando como argumento de defensa la existencia de un Auto dictado por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en recurso de casación 7027/2023.

Pues bien, el citado procedimiento ha sido objeto de sentencia 116/2026, dictada el día 5 de febrero de 2026, en la que el TS afirma lo siguiente:

“Contestando a las cuestiones planteadas por el Auto de admisión:

1.- Las alteraciones introducidas por el legislador en el sistema de cálculo de los pagos fraccionados en el Impuesto de Sociedades no resultan contrarias a la previsión

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

normativa contenida en el art. 134.7 CE en la medida en que, conforme a la STC 175/2025, constituyen una obligación autónoma que no integra el contenido de la obligación principal, por lo que no se encuentran incluidos dentro de la prohibición establecida por dicho artículo constitucional.

2.- La regulación establecida en la Disposición Adicional 14ª LIS no contraviene lo establecido en el art. 134.7 CE, no solo como consecuencia de la doctrina establecida en el punto precedente, sino porque, en el caso enjuiciado, el art 40 y la Disposición Final Novena de la LIS avalan la actuación del legislador."

Por tanto, contestada la cuestión por el TS, debemos desestimar la alegación expresada por la reclamante.

SEXTO.- Expone la reclamante lo siguiente:

"En aplicación de las modificaciones introducidas por La Ley 6/2018 en la Disposición Adicional 14ª de la LIS, esta entidad al efectuar los pagos fraccionados de los periodos anteriormente citados, aplico las dos modalidades previstas por la citada disposición, para calcular los pagos fraccionados:

- *El tipo del 23% sobre el resultado contable positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias, determinado de acuerdo con el Código de Comercio,* ***previsto en el aparado a) de la D.A. 14ª,*** *en cada uno de los periodos siguientes:*

Período	***Ejercicio***	***Código Seguro Verificación***	***Número registro***	***Cuota ingresada***
2P 2022	*2022-2023*	*CSV1*	*Registro 1*	*1.390,09*
1P 2023	*2022-2023*	*CSV2*	*Registro 2*	*26.291,41*

- *El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.* ***previsto en el apartado b) de la D.A. 14ª,*** *en cada uno de los periodos siguientes:*

Período	***Ejercicio***	***Código Seguro Verificación***	***Número registro***	***Cuota ingresada***
2P 2023	*2023-2024*	*CSV3*	*Registro 3*	*148.203,59*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

3P 2023	*2023-2024*	*CSV4*	*Registro 4*	*65.398,00*
1P 2024	*2023-2024*	*CSV5*	*Registro 5*	*1.502.745,69*

Aplicabilidad del RD 3/2016, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas.

El artículo 3 del citado Real Decreto-ley 3/2016*, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 01-01-2016, introduce una serie de modificaciones en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en concreto una,* ***que afectaba a la limitación de la compensación de las bases imponibles negativas para las grandes empresas****.*

Así se añade una Disposición Adicional 15ª *a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que establece unos límites (restricciones en relación con la posibilidad de compensar bases imponibles negativas regulado en el apartado primero del artículo 26 de la LIS), a aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo. En concreto:*

- *Por un lado, se prevé que el límite será del 50% cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 20 millones de euros, pero no inferior a 60 millones de euros.*
- *Por otro lado, se establece que el límite será del 25% cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.*

Estas modificaciones introducidas por el RDL 3/2016 (ahora declarada inconstitucionales STC 11/2024), *limitaron las compensaciones de las bases imponibles negativas de esta entidad,* ***al cuantificar la base imponible, sobre la que se aplicaría la modalidad del apartado b) de la Disposición Adicional 14ª de la LIS, introducido por la Ley 6/2018,*** *que aplicaba el tipo de (19/20 del tipo de gravamen del 25%), en aquellos periodos en los que no sea aplicable la modalidad del apartado a) de la D.A 14ª de la LIS (tipo del 23% establecido por la Ley 6/2018), en cada uno de los periodos siguientes:*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Período	*Ejercicio*	*Código Seguro Verificación*	*Número registro*	*Cuota ingresada*
2P 2023	*2023-2024*	*CSV 3*	*Registro3*	*148.203,59*
3P 2023	*2023-2024*	*CSV4*	*Registro4*	*65.398,00*
1P 2024	*2023-2024*	*CSV5*	*Registra5*	*1.502.745,69*

La entidad recurrente manifiesta que una parte de los pagos fraccionados cuya rectificación solicita se han realizado en base a lo establecido en el apartado b) de la Disposición Adicional 14ª de la LIS, aplicando 19/20 del tipo de gravamen sobre la base imponible, en concreto los correspondientes a los periodos 2P y 3P de 2023 y 1P de 2024. Y a la hora de calcular la base imponible del pago fraccionado, ha aplicado las limitaciones de las bases imponibles negativas establecida por el Real Decreto-Ley 3/2016, que ha sido declarado inconstitucional mediante sentencia 11/2024, de 18 de enero, sobre la base de la indebida utilización de dicha figura normativa para regular elementos esenciales del IS. Por ello, solicita la aplicación de los efectos de dicha sentencia a los pagos fraccionados efectuados bajo la modalidad del apartado b) de la DA 14ª de la LIS.

Pues bien, la propia sentencia 11/2024, que declara que dicha DA 15ª es inconstitucional, en su Fundamento cuarto establece los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que decreta, en los siguientes términos:

> *"4. Efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.*
>
> *Antes del fallo es necesario realizar una última precisión, referida a los efectos de esta sentencia, al igual que hizo la STC 78/2020, FJ 6. Por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha [STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6 b)]."*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Dicha sentencia fue dictada el día 18 de enero de 2024, mientras que la solicitud de rectificación de los pagos fraccionados afectados se presentó en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra el día 24 de septiembre de 2024, tal y como hemos expresado en el Antecedente Segundo de la presente Resolución, más de ocho meses después del dictado de aquélla, por lo que los efectos de la precitada sentencia no son aplicables a los referidos pagos fraccionados.

Para terminar este apartado, simplemente decir que, aunque en la parte final de la alegación quinta de la reclamación impugnatoria de los pagos fraccionados aquí analizados (nº de documento 2025/…, expediente READ-2025-000255) alude a pagos fraccionados correspondientes al 2P del año 2021 y 1P del año 2022, es claro que dichos pagos no se encuentran afectados por dicha reclamación, que afecta a los ya expresados con anterioridad (2P y 3P del año 2022, 1P, 2P y 3P del año 2023 y 1P del año 2024), por lo que no haremos ninguna consideración sobre los mismos.

SÉPTIMO.- La penúltima alegación de ambas reclamaciones afirma que "*resulta evidente que la exacción de los Pagos Fraccionados del Impuesto sobre Sociedades en Régimen de consolidación Fiscal (modelo 222), ha perjudicado los legítimos intereses de esta entidad, en cuanto supuso una carga tributaria que le ha producido un menoscabo económico que no debió soportar ya que, en base a los motivos anteriormente expuestos, tal exacción es totalmente contraria a la legalidad.*"

Pues bien, ni los órganos de gestión ni por supuesto este Tribunal hemos puesto en cuestión la existencia de interés legítimo de la interesada para plantear las solicitudes y presentar los recursos y reclamaciones de referencia. Ahora bien, como es fácilmente entendible, toda carga tributaria que conlleve la obligación de ingreso supone un menoscabo económico para quien la "sufre", pero ese "sufrimiento" debe ser conforme con realidad legal aprobada por los órganos competentes, porque si es la Ley la que la impone (en este caso avalada por el propio TC), como se produce en el presente supuesto, su destinatario/a tiene el deber de soportarla, lo que desacredita la base en que se sustenta la alegación formulada, que debe ser igualmente desestimada.

OCTAVO.- Para terminar, la última alegación solicita el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos realizados como consecuencia de las modificaciones legislativas realizadas que la reclamante reputa ilegales.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Pues bien, en la medida en que dichas modificaciones respetan el marco constitucional y legal establecido tal y como hemos tenido oportunidad de acreditar, no podemos reconocer la existencia de ingreso indebido alguno por tal motivo y, en consecuencia, no debe abonarse cantidad alguna a la solicitante.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar las reclamaciones económico-administrativas a que se refieren los presentes expediente, no reconociendo la existencia de ingresos indebidos como consecuencia del abono de los pagos fraccionados mencionados en el encabezamiento de la presente Resolución, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sección de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal de Instancia de Pamplona/Iruña en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.

La difusión del texto de esta Resolución a personas no interesadas en el procedimiento en el que ha sido dictada sólo puede realizarse previa disociación de los datos personales que en la misma se contienen, que no podrán ser cedidos ni comunicados con finalidades contrarias a la legislación vigente.