

Inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados establecido en 2016 para las grandes empresas

Adrián Boix Cortés

Abogado senior del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados establecido para las grandes empresas por el Real Decreto-Ley 2/2016, fundamentando su fallo en la vulneración de los límites materiales del decreto ley en materia tributaria.

1. El contenido de la sentencia

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia de 1 de julio de 2020, resuelve la cuestión de inconstitucionalidad (núm. 1021-2019), planteada por la Audiencia Nacional respecto del artículo único del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, en virtud del cuál se *añadió a la Ley del Impuesto sobre Sociedades* la disposición adicional decimocuarta, encargada de modificar la forma de calcular los pagos fraccionados de las empresas cuya facturación superase los diez millones de euros.

En ese contexto, la Audiencia Nacional planteó sus dudas acerca de la constitucionalidad del citado Decreto ley sobre la base de la infracción que la misma podía suponer, tanto del

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

artículo 86.1 de la Constitución —teniendo en cuenta los límites materiales del Decreto ley en materia tributaria—, como del artículo 31.1 del texto constitucional —desde el punto de vista de las exigencias derivadas del principio de capacidad económica—.

Pues bien, en relación con el primero de los aspectos citados, el Tribunal Constitucional invoca, en primer lugar, su doctrina sobre los límites materiales del decreto-ley en materia tributaria que, como es sabido, descansa tanto en la concurrencia de una situación de extraordinaria y urgente necesidad que justifique el uso de tal instrumento normativo, como en el hecho de que, mediante él, no sea posible alterar los *“elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo”*.

Desde esa perspectiva el tribunal analiza si, en este caso, ha existido tal *“afectación”* del deber de contribuir, teniendo en cuenta que la disposición impugnada ha afectado al impuesto sobre sociedades —pilar básico de la imposición directa en España que, junto con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, constituye una figura primordial para dar cumplimiento a los más elementales principios de justicia tributaria—, y que la misma incide en tres elementos esenciales de la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados —los relativos a la forma de cálculo de la obligación tributaria de realizar tales pagos a cuenta; el porcentaje aplicable a dicha obligación; y la determinación de la cuantía del ingreso—, lo que ha supuesto una alteración sustancial en la forma de cálculo del pago a cuenta.

Teniendo en cuenta lo anterior, y aunque los citados pagos a cuenta tienen *“carácter autónomo”* respecto de la obligación principal, el Tribunal Constitucional entiende que su existencia y justificación dependen de la misma capacidad económica susceptible de someterse a imposición. Esto es, la renta del contribuyente obtenida en un ejercicio económico, sucesivamente en el tiempo y cumulativamente sobre el mismo objeto, se grava primero de manera fraccionada y provisional a lo largo del periodo impositivo, y después de manera total y definitiva mediante la declaración-liquidación del impuesto. Pero tanto la obligación anticipada como la principal son partes inseparables de una misma relación jurídico tributaria que conllevan, aunque de forma autónoma en el tiempo, el gravamen de una única capacidad económica de un mismo contribuyente.

De acuerdo con todo lo anterior, el Tribunal Constitucional concluye que *“la forma de cálculo de los pagos fraccionados establecida por el Decreto-ley impugnado, 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”*, sin que dicha consideración resulte alterada por el hecho de que la norma impugnada afecta a un reducido número de empresas, ya que se trata de entidades de gran tamaño que, en términos cuantitativos son las que aportan más de la mitad de la recaudación del impuesto.

Falla así el tribunal estimando el motivo de inconstitucionalidad fundamentado en la vulneración de los límites materiales del decreto ley en materia tributaria lo cual, a su juicio, hace innecesario entrar a conocer de la otra lesión también invocada, centrada en la vulneración del principio de capacidad económica.

2. Alcance de la sentencia y consideraciones finales

Teniendo en cuenta lo dispuesto por el tribunal sobre el alcance de la sentencia - señalando que «*No pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia, ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), ni tampoco, en este caso concreto, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma*»—, la primera consecuencia de la misma se traduce en la **posibilidad de instar la rectificación de los pagos fraccionados realizados a cuenta del impuesto sobre sociedades, comprendidos entre el segundo pago fraccionado por el IS de 2016 y el tercer pago fraccionado por el IS de 2017**. Toda vez que se trata de situaciones no consolidadas en la vía administrativa, solo sería objeción para instar dicha rectificación el que exista una Sentencia firme con eficacia de cosa juzgada.

Conviene tener presente que el plazo para instar la rectificación del segundo pago fraccionado realizado a cuenta del impuesto sobre sociedades de 2016 —el primero que cabría rectificar—, instando la pertinente devolución, prescribiría *a priori* el próximo 20 de octubre de 2020. Ello sin perjuicio de la incidencia en dicho plazo de prescripción que resulta de la normativa COVID-19, así como de eventuales circunstancias que pudieran haber comportado la interrupción de la prescripción.

Ha de advertirse, además, que al haberse regularizado hipotéticamente el ingreso originalmente indebido, mediante la presentación de la autoliquidación del impuesto en el mes de julio del año siguiente, el derecho a la devolución que resulte de la rectificación a presentar, parece que quedará circunscrito a los intereses de demora que correspondan. En este sentido, los intereses devengados debieran calcularse desde el momento en el que se efectuó el pago fraccionado y hasta la fecha en que se presentó la autoliquidación del impuesto —si el resultado de la misma fue a ingresar-, o hasta la fecha en que se obtuvo la devolución del impuesto, si el resultado fue negativo. Asimismo, habrá que analizar los efectos de estas solicitudes que puedan presentarse desde la perspectiva de la interrupción de la prescripción del impuesto.

Finalmente, resulta conveniente indicar que el hecho de que el tribunal haya considerado innecesario pronunciarse sobre la eventual vulneración del principio de capacidad económica, entendemos que ello no puede traducirse en una convalidación tácita de dicho régimen de pagos fraccionados una vez que el mismo fue incorporado a una norma con rango de ley —Ley 6/2018, de 3 de julio-, reflexión que queda condicionada a posibles pronunciamientos futuros

del Tribunal Constitucional. De todos modos, y sin perjuicio de lo anterior, cabe anticipar que, dada la fecha de aprobación de la referida Ley de Presupuestos, el primer pago fraccionado de 2018 pudiera estar directamente afectado por la sentencia, conclusión que respecto del resto de pagos exigirá una evaluación pormenorizada de la sentencia y las normas de “subsanación”.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con los siguientes letrados:

Adrián Boix Cortés
Abogado, Valencia
aboix@ga-p.com

Remedios García Gómez de Zamora
Of counsel, Madrid
rgarcia@ga-p.com

Eduardo Martínez-Matosas Ruiz de Alda
Socio, Barcelona
ematosas@ga-p.com

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com o diríjase al siguiente *e-mail* de contacto: info@ga-p.com.