

Inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados establecido en el 2016 para las grandes empresas (II)

Adrián Boix Cortés

Abogado senior de Gómez-Acebo & Pombo

Análisis de los efectos y alcance de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio del 2020, en la que se declara la inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, y, por tanto, la inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades que resulta de dicha norma.

Recientemente analizamos el contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio del 2020 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021-2019), que falla la inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, y, por tanto, la inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades que resulta de dicho Real Decreto Ley 2/2016. El fundamento para ello es de índole formal: el Real Decreto Ley 2/2016 «es inconstitucional y nulo, al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE».

En la anterior nota analizamos los efectos y el alcance de dicha declaración de inconstitucionalidad a sabiendas de que, pese a la aparente claridad de la sentencia, se abrirían determinadas incógnitas. La cuestión no se hizo esperar: pidió el abogado del Estado aclaración de la sentencia y el Tribunal Constitucional acordó «[d]eclarar que no ha lugar a la aclaración de la sentencia», mediante el Auto de 21 de julio del 2020. Conviene, a la vista de este auto, profundizar en dicho análisis de los efectos y alcance de la sentencia.

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.

1. Efectos: el derecho a la rectificación de los pagos fraccionados

La declaración de inconstitucionalidad de la norma, y su consiguiente nulidad, determina la naturaleza indebida de los pagos fraccionados realizados a su amparo. Concorre así el presupuesto para que los contribuyentes afectados impugnen dichas autoliquidaciones —los pagos fraccionados— a los efectos de determinar el importe ingresado indebidamente. Pero, toda vez que dicho importe del pago fraccionado se habrá aplicado en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades, lo indebido será el efecto financiero que tuvo que soportar el contribuyente. *El contribuyente, por tanto, tendrá derecho a la devolución de los intereses de demora devengados por dicho ingreso que anticipó indebidamente.*

En cuanto a la *cuantificación* de los intereses de demora, dos aspectos. Primero, *la base de cálculo* vendrá determinada por la diferencia entre el pago fraccionado realizado indebidamente y el que debió efectuarse excluida la aplicación de la norma declarada inconstitucional.

Segundo, en cuanto al *plazo de devengo de intereses*: 1) si el resultado de la autoliquidación presentada por el impuesto sobre sociedades fue a ingresar, serán exigibles los intereses devengados hasta el momento en que se presentó y pagó dicha autoliquidación por el impuesto, con el límite —entendemos— de la conclusión del periodo voluntario para su presentación, y 2) si el resultado de la autoliquidación por el impuesto sobre sociedades fue a devolver, en relación con la parte de la devolución correspondiente al pago fraccionado indebido, entendemos que serán exigibles los intereses de demora devengados hasta el momento en que se obtuvo dicha devolución (arts. 26 y 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria —LGT—).

Asimismo, interesa recordar que la rectificación de una autoliquidación tiene efectos interruptivos de la prescripción del derecho a liquidar de la Administración, de conformidad con el artículo 68 de la Ley General Tributaria. Ahora bien, ¿significa ello que la rectificación de un pago fraccionado determina interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar la obligación tributaria principal correspondiente al impuesto sobre sociedades? ¿Se expone el contribuyente, en tales casos de rectificación del pago fraccionado, a que se reinicie el plazo de comprobación de cuatro años? ¿Instada la rectificación del segundo pago fraccionado del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016, el 19 de octubre del 2020 podría la Administración tributaria comprobar el impuesto sobre sociedades del 2016 hasta el 19 de octubre del 2024 cuando, sin dicha rectificación y en términos generales, el derecho a liquidar el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2016 habría prescrito el 26 de julio del 2021?

Al respecto conviene tener presente los antecedentes sentados por la propia Administración tributaria, en línea con los pronunciamientos de nuestros tribunales de Justicia: la obligación de realizar el pago fraccionado de un tributo tiene naturaleza autónoma respecto a

la obligación principal de pago del mismo tributo, por lo que ni el pago fraccionado ni su rectificación deberían interrumpir la prescripción de la obligación principal. Por tanto, ni debería exigirse para rectificar el pago fraccionado la rectificación del modelo 200 ni la rectificación del pago fraccionado debería interrumpir la prescripción del derecho a liquidar la obligación principal correspondiente al impuesto sobre sociedades.

2. Alcance: situaciones consolidadas y la cosa juzgada

La declaración de inconstitucionalidad implica la expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos *ex tunc*, del referido Real Decreto Ley 2/2016. Significa ello que, *ex origine*, los pagos fraccionados se efectuaron de conformidad con una norma no ajustada al texto constitucional; nunca debieron ser como fueron. La publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional tiene así naturaleza declarativa de dicha inconstitucionalidad, pero ésta concurre desde la aprobación misma de la norma¹.

Dicho alcance retroactivo de la declaración de inconstitucionalidad tiene un límite previsto legalmente, y es que «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con *fuerza de cosa juzgada* en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales» (art. 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional —LOT—). Esto es, si se hubiera aducido en un litigio anterior a la sentencia del Tribunal Constitucional la inconstitucionalidad de un pago fraccionado y se hubiera obtenido una sentencia firme que desestimara dicha pretensión, la institución de la *cosa juzgada* impediría revisar dicha sentencia firme.

¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo del 2012 (Recurso núm. 340/2009): «Por todo ello la publicación de las sentencias tiene, indudablemente, efectos para el futuro en el sentido de que todos los poderes públicos y, en especial, los jueces y tribunales quedan vinculados, desde la fecha de publicación de la sentencia, a resolver cualquier proceso futuro sin aplicar o ejecutar una ley que se ha declarado inconstitucional. *Pero la causa que provoca la declaración de nulidad determina que exista también lo que se denomina eficacia ex tunc de la sentencia. [...] la ley inconstitucional considerando que la misma ha carecido de eficacia jurídica en forma originaria, [...] como si la ley no hubiese existido nunca, con el matiz obligado de aquellos casos en los que las normas procesales que sean de aplicación impidan discutir una aplicación de la ley inconstitucional que ya no pueda ser revisada.* La decisión de inconstitucionalidad tiene, por ello, indudables efectos retrospectivos o para el pasado, en cuanto invalida la ley anulada desde su mismo origen. La sentencia de inconstitucionalidad debe recibir aplicación incluso para actos y situaciones jurídicas anteriores en el tiempo a la publicación de la sentencia constitucional, siempre que existan impugnaciones en los que los que se discuta sobre ellos y la resolución o sentencia deba aplicarse conforme a las normas procesales ordinarias que rigen dichos procesos, con los límites que explicita el artículo 40.1 de la LOTC. Y todo ello porque un acto administrativo dictado al amparo de una ley inconstitucional no habría tenido cobertura en ningún momento, porque la que presuntamente le proporcionaba la ley anulada era una cobertura aparente, y no una cobertura real. En tal sentido, el Tribunal Constitucional ha precisado recientemente como efecto *pro futuro* y *ex nunc* de una declaración de nulidad únicamente el de la intangibilidad de las *situaciones jurídicas consolidadas* (artículo 9.3 CE), entendiendo por tales las decididas con fuerza de cosa juzgada y las *situaciones administrativas firmes* (STC 54/2002, de 27 de febrero, fdo. jco. 9), en el sentido que acabamos de indicar».

Otro límite a dicha aplicación retroactiva de la inconstitucionalidad es el establecido por el Tribunal Constitucional en aplicación del principio de seguridad jurídica —art. 9.3 de la Constitución (CE)—. Esto es lo que hace el Tribunal Constitucional en la comentada Sentencia núm. 78/2020 y que motiva la petición de aclaración por parte del abogado del Estado. Dice así el Tribunal Constitucional en relación con el alcance de la sentencia: «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 CE), *las consolidadas en vía administrativa* por no haber sido impugnadas en tiempo y forma».

La definición de qué son situaciones *consolidadas en la vía administrativa* entendemos que viene dada en la propia sentencia: las *no impugnadas en tiempo y forma*. Lógicamente, aquellas situaciones que, en aplicación de la norma procedimental correspondiente —entiéndase, la Ley General Tributaria—, puedan impugnarse en la propia vía administrativa en tiempo y forma pueden revisarse en aplicación de dicha declaración de inconstitucionalidad. Éstas no son situaciones consolidadas en la vía administrativa, o al menos eso cabía entender a la vista de la sentencia.

Sin embargo, pese a la aparente claridad de dicha expresión, el abogado del Estado pidió aclaración de la sentencia al Tribunal Constitucional: que aclarase si la expresión «consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma [...] comprende todas las autoliquidaciones, que no fueron impugnadas en tiempo y cuya revisión en vía administrativa no fue instada hasta la sentencia por los obligados tributarios mediante este procedimiento, que conforme a la Ley General Tributaria es un procedimiento especial de revisión (art. 216d)»².

La petición de aclaración del abogado del Estado en este punto tenía un claro objetivo: alcanzar un pronunciamiento del Tribunal Constitucional que impidiera utilizar la sentencia para iniciar la revisión de determinadas situaciones —autoliquidaciones de pagos fraccionados— incluso no consolidadas en la vía administrativa, de tal manera que sólo quien hubiera incoado ya tales vías de revisión en el momento de dictarse y publicarse la sentencia —y no tuviera una resolución firme— pudiera beneficiarse de ella. El propio Tribunal Constitucional alude a tal objetivo del abogado del Estado y omite dar una solución a ello por ser una cuestión que se ha de dirimir en la jurisdicción ordinaria.

Ahora bien, indica el Tribunal Constitucional, en su Auto núm. 83/2020, que la aclaración no es precisa porque consolidadas en la vía administrativa son —dice sin oscuridad el tribunal— las situaciones que lo son «por no haber sido impugnadas en tiempo y forma». Se

² Resulta una incógnita el motivo de referirse el auto, parafraseando la petición de aclaración, a la letra *d* del artículo 216 de la Ley General Tributaria, toda vez que dicha letra se refiere al procedimiento de rectificación de errores, cuya relación con el caso no se comprende.

remite el tribunal en dicho auto a las sentencias del mismo Tribunal Constitucional, a los efectos de indicar que se trata de una terminología habitualmente empleada por el Tribunal Constitucional. Así, la Sentencia núm. 73/2017 se refiere, como tales situaciones consolidadas, a las «situaciones jurídico-tributarias firmes»; la Sentencia núm. 151/2017, a las situaciones «que no hubieran sido impugnadas en la fecha de publicación de esta sentencia»; las sentencias núms. 61/2018 y 76/2018, a las «actuaciones administrativas firmes», y la Sentencia núm. 126/2019, de forma más amplia, a las situaciones que «no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme».

Como vemos, pese a la reiterada limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, los matices en uno y otro caso son sustanciales. El Tribunal Constitucional señala en la Sentencia núm. 78/2020 que el concepto ‘situaciones no consolidadas en la vía administrativa’ es el utilizado habitualmente en todas esas otras sentencias. Sin embargo, es evidente que no es lo mismo indicar que no cabrá la revisión de situaciones firmes por no haberse impugnado en tiempo y forma, que indicar que se consideran consolidadas y no revisables las situaciones no impugnadas en la fecha de la publicación de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de una norma.

Con todo ello, y mediando el Auto del Tribunal Constitucional de 21 de julio del 2020, deberá concluirse que en nada afecta el dictado y publicación de la sentencia a situaciones revisables todavía, procesalmente, en tiempo y forma. A diferencia de otros asuntos, la sentencia del Tribunal Constitucional no opera como obstáculo para revisar, desde el conocimiento de la sentencia, situaciones no consolidadas en la vía administrativa.

3. Conclusión

En definitiva, el único límite establecido por el Tribunal Constitucional respecto a la indicada declaración de inconstitucionalidad, el de las situaciones no impugnadas en tiempo y forma, no es aplicable a los pagos fraccionados efectuados desde el segundo pago fraccionado del 2016 en adelante, puesto que se trata de situaciones respecto a las que, en la actualidad y hasta el 20 de octubre del 2020, está abierto el plazo para su impugnación en la vía administrativa.