A vueltas con el alcance de la declaración de inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados: ¿tiene efectos en el ejercicio 2018 y siguientes?

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 Económico-Administrativo Central analiza el alcance de la declaración de inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados establecido en el 2016 para las grandes empresas, especialmente en lo que se refiere al primer pago fraccionado del 2018.

1. El criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia de 1 de julio del 2020 (núm. 78/2020), ya comentada en anteriores documentos de la serie *Análisis GA_P*¹, declaró la inconstitucionalidad del régimen de cálculo de los pagos fraccionados introducido en la disposición adicional decimocuarta de la Ley del Impuesto sobre Sociedades mediante el Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, en relación con las empresas cuya facturación superase los diez millones de euros. Dicha sentencia generó algunas dudas relativas, en particular, a su alcance y efectos, extremo que motivó el Auto de 21 de julio del 2020 del Tribunal Constitucional en el que se denegó la petición de aclaración de sentencia formulada por el abogado del Estado.

¹ https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2020/07/Inconstitucionalidad_pagos_fraccionados.pdf
https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2020/09/Inconstitucionalidad_regimen_pagos.pdf

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.

Maquetación: Rosana Sancho Muñoz • Diseño: José Ángel Rodríguez León y Ángela Brea Fernández

Pues bien, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en sus Resoluciones de 11 de febrero del 2020 (6355/2020) y de 22 de febrero del 2021 (2836/2020) —en la que se replican los fundamentos jurídicos de la primera, objeto del presente análisis—, determina ahora los efectos temporales de la citada sentencia en el caso de una entidad que vio desestimadas sus solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones relativas a los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades del primer, segundo y tercer trimestre del 2018.

A esos efectos, la Administración consideró que la citada declaración de inconstitucionalidad alcanzó a los pagos fraccionados efectuados conforme a la citada disposición adicional durante la vigencia del Real Decreto Ley 2/2016 —esto es, los correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2016 y al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017—, pero no a los pagos fraccionados realizados bajo la vigencia de la redacción dada a la citada disposición adicional por el artículo 71 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 ni por el artículo 4 de la Ley 8/2018.

En apoyo de dicha posición, la Administración entiende que la inconstitucionalidad, fundamentada exclusivamente en la vulneración de los límites materiales del real decreto ley, afecta únicamente a la citada norma. Además, considera que la declaración de inconstitucionalidad, con una eficacia *ex tunc*, tiene un alcance retroactivo que cuenta con dos límites: por un lado, el que deriva de la imposibilidad legal de revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, y, por otro lado, el que tiene su fundamento en el hecho de que el propio Tribunal Constitucional puede establecer —como defiende que sucede en este caso—, además de lo anterior, que tampoco serán susceptibles de revisión con fundamento en su sentencia, por exigencia del principio de seguridad jurídica, las situaciones consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma. Por último, la Administración apunta que la Ley de Presupuestos Generales para el 2018 dio nueva redacción a la citada disposición adicional de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, elevando el rango normativo de la cuantificación de los pagos fraccionados a realizar y estableciendo su vigencia temporal para los periodos impositivos que comiencen a partir de 1 de enero del 2018.

Frente a ello, la reclamante sostiene que denegar la extensión de los efectos de la citada declaración de inconstitucionalidad respecto de los pagos fraccionados del 2018 supone tanto la vulneración del principio de capacidad económica como del principio de reserva de ley al desconocer que la Ley de Presupuestos Generales del Estado no contaba en este caso con la suficiente cobertura legal para entrar a regular los pagos fraccionados. A mayor abundamiento y respecto a los pagos fraccionados del primer trimestre del 2018, la parte recurrente entiende que le asiste la razón de forma indubitada, toda vez que la citada ley de presupuestos entró en vigor el 5 de julio del 2018, por lo que durante el plazo de presentación de la autoliquidación del primer pago fraccionado del impuesto sobre sociedades del año 2018 —realizada antes del 20 de abril de ese año— la única norma que daba cobertura al pago fraccionado mínimo era el controvertido real decreto ley.

Pues bien, el Tribunal Central, sin entrar a profundizar en los primeros motivos invocados por la recurrente, se centra en el análisis de la última cuestión apuntada. A esos efectos recuerda en primer lugar que, pese a la fecha de entrada en vigor de la citada ley de presupuestos, su artículo 71 fijó el particular alcance temporal para la norma concernida.

De acuerdo con ello y tras recordar que la jurisprudencia ha sido la encargada de delimitar el alcance de la retroactividad de las normas tributarias, el Tribunal Central concluye que en este caso la retroactividad no es máxima o plena, teniendo en cuenta que la referencia del citado artículo 71 al «periodo impositivo» debe entenderse referida al impuesto sobre sociedades y no a los lapsos temporales previstos para los pagos fraccionados, que no pueden reputarse como tales periodos impositivos.

Por tanto, el Tribunal Central desestima la pretensión del recurrente, ya que en circunstancias normales en que el periodo impositivo correspondiente con el ejercicio económico coincida con el año natural se está incluyendo todo el sistema de pagos fraccionados que quedase subsumido en el periodo impositivo iniciado el 1 de enero del 2018, lo que alcanza también al pago fraccionado, especialmente cuestionado por la recurrente, relativo al primer trimestre del 2018.

2. Comentario final

A la vista de las resoluciones comentadas, son varias las cuestiones abordadas en ellas que continúan suscitando dudas:

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que la declaración de inconstitucionalidad tuvo lugar por razones de forma, por la utilización del Real Decreto Ley 2/2016 para crear *ex novo* el citado régimen legal de los pagos fraccionados incorporando la disposición adicional decimocuarta a la Ley del Impuesto sobre Sociedades antes inexistente. El Tribunal Constitucional concluye que «el Real Decreto Ley 2/2016, de 30 septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad». Pues bien, de esa «integridad» forma parte la citada disposición adicional, que queda expulsada del ordenamiento jurídico tras dicha declaración de inconstitucionalidad, sin limitación ni precisión alguna —en el sentido de lo establecido por el artículo 164.2 de la Constitución, en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad de una ley—.

En ese contexto, resulta un tanto discutible que la citada disposición adicional pudiera continuar en vigor. Sin embargo, en las resoluciones comentadas se considera que dicha declaración de nulidad por inconstitucional, en su integridad, del Real Decreto Ley 2/2016 no determinó la expulsión del ordenamiento jurídico de la controvertida disposición adicional, sino una suerte de vaciado del contenido de la norma, al tiempo que señala que la Ley 6/2018 «introdujo *ex novo* el contenido dispositivo del precepto».

Al margen de lo anterior, lo cierto es que el Tribunal Central no entra a analizar otro de los argumentos esgrimidos por la parte recurrente, esto es, el referido a la inexistencia de habilitación por parte de una ley sustantiva a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2021, a efectos de que ésta pudiese entrar a regular el régimen de pagos fraccionados. En este caso y como afirma el propio tribunal, la cuestión podría requerir un «nuevo análisis y un nuevo pronunciamiento del Tribunal Constitucional».

De igual manera, tampoco entró el Tribunal Central en el análisis de la cuestión relativa a la vulneración del principio de capacidad económica, invocada por la parte recurrente y fundamentada en el hecho de que la inconstitucionalidad del Real Decreto 2/2016 se apoyó en la utilización de un instrumento normativo excepcional que no puede afectar «a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE [Constitución española]». Pues bien, también sobre este punto el tribunal considera que, en su caso, dicha cuestión debería ser abordada y resuelta en el marco de una nueva cuestión de inconstitucionalidad.

Para finalizar, en relación con la eficacia retroactiva de la regulación incorporada por la Ley 6/2018 a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, apuntamos simplemente que el Tribunal Central entendió en el caso analizado que «no nos hallamos ante una retroactividad máxima o plena», sino impropia, la cual —siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional— existe cuando la norma pretende incidir «sobre situaciones o relaciones actuales aún no concluidas». Pues bien, a nuestro juicio, podría discutirse que la obligación tributaria de presentar un pago fraccionado a cuenta del impuesto sobre sociedades, vencido ya el plazo de cumplimiento de dicha obligación —habiéndose determinado e ingresado en su caso la pertinente cuota tributaria y siendo ésta líquida y exigible—, no sea una situación jurídica concluida.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con el siguiente letrado:

Adrián Boix Cortés

Valencia

aboix@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.