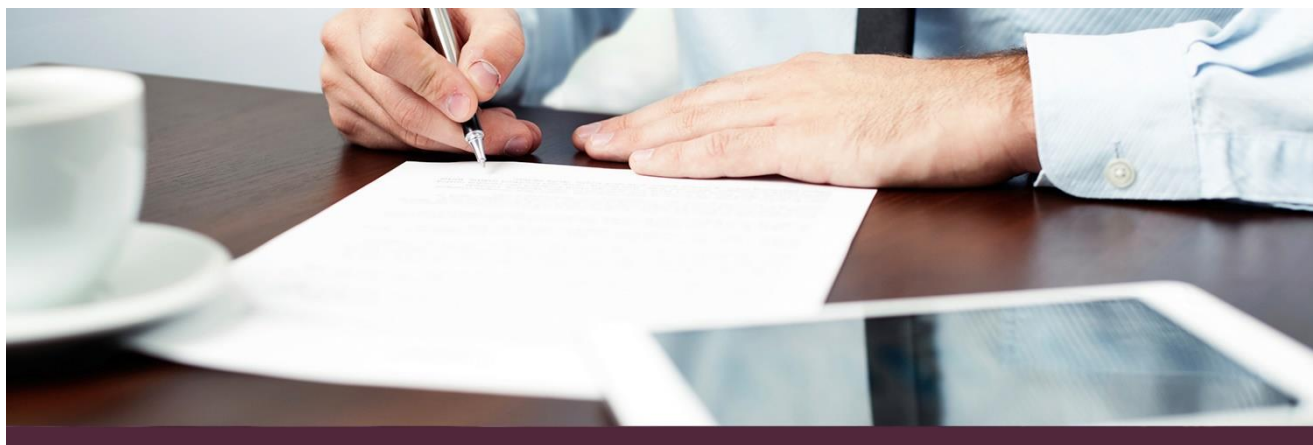


XIII

FISCAL Y TRIBUTARIO



DECLARADA LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL PAGO FRACCIONADO MÍNIMO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ESTABLECIDO MEDIANTE EL DECRETO-LEY 2/2016

23 de julio de 2020

El pasado día **1 de julio de 2020**, el Tribunal Constitucional falló, por unanimidad, que el sistema de pago fraccionado mínimo, aprobado mediante Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (en adelante, “RDL”), es inconstitucional y nulo.

Con carácter previo, resulta conveniente resumir las modificaciones introducidas por la norma anulada, la cual añadió una disposición adicional decimocuarta en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “LIS”). Dichas medidas, aplicables a contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (en adelante, “INCN”) en los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo, hubiera sido al menos de 10 millones de euros, pueden sintetizarse de la forma en que sigue:

- La cantidad a ingresar en concepto de pago fraccionado, no puede ser inferior al 23¹ por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados

¹ 25 por ciento en el caso de entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración,

realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo.

- El porcentaje de pago fraccionado a aplicar se fija en el 24 por ciento (diecinueve veinteaos del tipo de gravamen, redondeado por exceso) en lugar del 17 por ciento (cinco séptimos del tipo de gravamen, redondeado por defecto).
- Estas medidas tuvieron efecto, por primera vez, en el segundo pago fraccionado del ejercicio 2016 (plazo de declaración desde el 1 hasta el 20 de octubre).

Como consecuencia inmediata de estas medidas, y como desarrollo de la referida disposición adicional decimocuarta, se dictó la Orden HAP/1552/2016, de 30 de septiembre, por la que se modifica la Orden EHA/1721/2011, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y la Orden HAP/2055/2012, de 28 de

investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos.

septiembre, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.

Las medidas expuestas fueron, desde su entrada en vigor, objeto de fuertes críticas. Ello debido a que, como puede apreciarse, el establecimiento de una cuota mínima sobre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, sin considerar posibles ajustes negativos (e.g. exención sobre dividendos) o compensación de bases imponibles negativas, puede suponer una total abstracción de la realidad tributaria y capacidad económica de aquellas entidades afectadas por el RDL.

El fallo del Tribunal Constitucional ha tenido como origen la cuestión de inconstitucionalidad número 1021-2019, promovida por la Sección 7ª de la Audiencia Nacional. La misma se deriva de un recurso contencioso-administrativo interpuesto por una entidad, afectada por el RDL, y que por aplicación del mismo se vio obligada al ingreso de una cuota tributaria derivada del segundo pago fraccionado del ejercicio 2016 por importe de 6.583.581,20 euros. Debe señalarse que, de no haberse aprobado el ya reiterado RDL, el importe del segundo pago fraccionado, para dicha entidad, habría ascendido a 310.552,86 euros. Finalmente, y tras la presentación de la correspondiente declaración del impuesto en el mes de julio de 2017, la entidad en cuestión solicitó una devolución por importe de 6.074.718,07 euros.

Resultando evidente la distorsión que se produce en el caso concreto, entre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias y la base imponible a efectos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “IS”) el Tribunal Constitucional admitió a trámite la cuestión planteada por la Audiencia Nacional. Para la decisión por parte del tribunal se planteó una doble cuestión: por un lado, se duda acerca de si se han respetado los límites materiales del decreto-ley (norma mediante la cual se introdujo la reforma en cuestión); y por otro, se cuestiona si se ha producido una vulneración del principio de capacidad económica, consagrado en el artículo 31 de la Constitución Española (en adelante, “CE”). Ha de anticiparse que, mediante su sentencia, el Tribunal Constitucional ha procedido a analizar y resolver la primera de las cuestiones (límite material del RDL, según lo dispuesto en el artículo 86.1 de la CE), mientras que la segunda de ellas (vulneración del principio de capacidad económica) no es resuelta al entender el Tribunal que la estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado hace innecesario entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada.

Pues bien, el Tribunal Constitucional ha declarado la inconstitucionalidad del RDL 2/2016 por considerar que el mismo excede los límites materiales de la figura del decreto-ley y, en consecuencia, se ha producido una vulneración del artículo 86.1 de la CE. Para ello, el Tribunal sustenta su decisión sobre la base de que el RDL altera elementos esenciales del tributo (IS) que

inciden en la determinación de la carga tributaria y, por ende, en el deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo (artículo 31 de la CE). Tal interpretación se sostiene a través del análisis de tres puntos esenciales:

- 1) El RDL tiene impacto en el IS, impuesto que de acuerdo con el preámbulo de su Ley reguladora constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; a la vez que la jurisprudencia constitucional lo considera un *“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”*.
- 2) El RDL ha afectado a la figura de los pagos fraccionados, elemento que si bien tiene carácter autónomo de la obligación tributaria principal (cuota tributaria del IS), ambas dependen del mismo elemento generador de capacidad económica (renta del contribuyente). En palabras del propio Tribunal, el RDL ha afectado la *“forma de cálculo de la capacidad económica exteriorizada en cada fracción del periodo impositivo (con inclusión de rentas como, por ejemplo, las exentas o las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores), al porcentaje aplicable (que aumenta), así como a la determinación de la cuantía del ingreso (sin posibilidad de minoración en el importe de las bonificaciones legalmente aplicables, ni tampoco de las retenciones e ingresos a cuenta del mismo impuesto ya soportadas durante el ejercicio)”*.
- 3) Las modificaciones introducidas para contribuyentes con un INCN superior a 10 millones de euros suponen un cambio sustancial en la forma de calcular el pago fraccionado, dado que la magnitud resultante del mismo difiere considerablemente a la que posteriormente pueda derivarse a la hora de liquidar finalmente el impuesto (véase en el caso concreto del que se deriva la sentencia, que se pasó de una cuota de pago fraccionado de 6.583.581,20 euros a una cuota final de IS de 670.072,56 euros).

Por los motivos expuestos, el Tribunal Constitucional manifiesta que si bien la finalidad perseguida por el RDL (necesidad de ajustar el déficit público para cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el artículo 135 CE) pudiera contar con una justificación que la legitimase, no es menos cierto que tal finalidad no resulta suficiente por cuanto las medidas adoptadas se introducen mediante el uso de un instrumento normativo a través del cual no se puede afectar al cumplimiento de un deber de los previstos en el título I de la Constitución, como lo es el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (y que es lo que el Tribunal entiende que se ha llevado a cabo con la reforma del sistema de pagos fraccionados del año 2016).

Así, concluye el Tribunal constitucional que el artículo único del RDL 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.

Cuestiones a considerar a raíz del pronunciamiento

Tal y como se ha expuesto, si bien el Tribunal Constitucional ha fallado que el RDL vulnera los límites materiales de la figura del decreto-ley y, por lo tanto, el mismo ha de ser declarado inconstitucional, lo cierto es que no se ha pronunciado sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica que la referida norma puede suponer.

Esta circunstancia resulta clave, pues el régimen de pagos fraccionados expuesto, e introducido por el RDL, fue posteriormente refrendado mediante la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Ello implica que la declaración de inconstitucionalidad analizada solo tiene efectos prácticos en los periodos impositivos iniciados en los años 2016 y 2017 (ejercicios en los que el sistema de pagos fraccionados estaba basado en un decreto-ley). A estos efectos, debe señalarse que el primer pago fraccionado afectado por el RDL fue el correspondiente a los nueve primeros meses del año 2016 y presentado durante los primeros 20 días de octubre; por lo tanto, a día de hoy no se ha cumplido el periodo de prescripción tributaria (sin perjuicio de las medidas tributarias introducidas, entre otros mediante el Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19).

Junto con lo anterior, debe tenerse en cuenta que los importes ingresados en exceso como consecuencia del RDL fueron definitivamente regularizados mediante la presentación de las correspondientes declaraciones del IS de los ejercicios 2016 y 2017. En consecuencia, no sería posible solicitar la devolución de las cuotas derivadas de los diferentes pagos fraccionados presentados (sin perjuicio de una eventual responsabilidad patrimonial del Estado), sino que la misma habría de referirse a los intereses de demora devengados como consecuencia del anticipo indebido del impuesto final (en términos de la Sentencia del Tribunal Constitucional, los pagos fraccionados se habrían convertido en un instrumento de financiación a tipo cero). Tales intereses habrían de ser calculados teniendo en cuenta, no solo la diferencia de base (base mínima frente a base que originalmente hubiera correspondido), sino también la diferencia del tipo impositivo (el cual pasó del 17 al 24 por ciento).

En todo caso, ha de tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico sexto de su sentencia y con base en otros de sus fallos aclara que no podrán ser impugnadas aquellas situaciones que se hubieran consolidado en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma; así como aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada.

Finalmente, debe considerarse que, posiblemente, este no sea el último fallo del Tribunal Constitucional en materia de modificaciones del IS, dado que i) como se ha indicado, la cuestión se ha resuelto sobre el indebido uso del decreto-ley como instrumento de reforma tributaria, pero no el impacto del sistema de pagos fraccionados sobre el principio de capacidad económica (lo cual pudiera afectar, también, al régimen en vigor desde 2018); y ii) igualmente en el año 2016 entró en vigor el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, en virtud del cual se introdujeron varias medidas de gran impacto en materia de IS (entre otras, limitación a la compensación de bases imponibles negativas en función del INCN o la obligatoria reversión de deterioros de participaciones que hubieran tenido la consideración de fiscalmente deducibles) cuya eventual declaración de inconstitucionalidad pudiera implicar, entonces sí, la posibilidad de solicitar devoluciones de ingresos indebidos.

Esperando que resulte de su interés, quedamos su disposición para cualquier cuestión relativa a este u otro asunto.

ONTIER ESPAÑA



Departamento: Fiscal y Tributario

Contacto:

Francisco de Haro Romero - fdeharo@ontier.net