

Julio 2020

Alerta Informativa

El Tribunal Constitucional anula la subida de pagos fraccionados del Real Decreto-ley 2/2016: tanto el pago fraccionado mínimo como la subida del tipo del 17 al 24

Maximino Linares
Socio responsable de Procedimientos
Tributarios EY

Teresa González
Socia de Procedimientos Tributarios EY

Introducción

Ayer el Tribunal Constitucional hizo pública la sentencia anunciada la pasada semana, declarando que el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre (en adelante RDL 2/2016), es inconstitucional y nulo al afectar de manera esencial al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art.31.1 de la Constitución, vulnerando con ello el límite material impuesto por el art.86 de la Constitución a este instrumento normativo excepcional en manos del Gobierno.

Esta declaración alcanza a la integridad del RDL 2/2016, por lo que resulta inconstitucional y nulo tanto el establecimiento del pago fraccionado mínimo sobre el resultado contable, como el incremento del tipo del 17 al 24 por ciento para empresas con volumen de facturación superior a 10 millones.

Antecedentes

La Audiencia Nacional elevó dos cuestiones idénticas al Tribunal Constitucional por posible inconstitucionalidad de la modificación de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades establecida por el RDL 2/2016 (que introdujo una nueva disposición adicional 14 en la LIS), en la medida en que pudiera infringir, por la forma de cálculo de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades:

- ▶ El límite material del decreto-ley (art.86.1 CE), instrumento normativo que no puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art.31.1 CE).
- ▶ El principio de capacidad económica (arts.31.1 CE), al establecer un régimen para determinar la obligación tributaria de pago a cuenta de las grandes empresas no solo distinto del previsto para las sociedades en general, sino diferente y desconectado del establecido para calcular la obligación tributaria principal, sometiendo a tributación capacidades económicas irreales.

El asunto fue asumido por el Pleno del Tribunal Constitucional. La fiscal general del Estado solicitó la estimación de la cuestión por considerar producidas las dos infracciones planteadas por la Audiencia Nacional.

Análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional recuerda su doctrina, conforme a la cual el decreto-ley no puede alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, por lo que infringiría el art.86.1 CE “cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario”.

Seguidamente aplica a la modificación de los pagos fraccionados su propia doctrina, estableciendo:

- ▶ Que se ha incidido en el Impuesto sobre Sociedades, una de las piezas básicas y estructurales del sistema tributario.
- ▶ Que se ha alterado un elemento relativo a 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 ya soportadas durante el ejercicio)
- ▶ Que se ha producido una alteración sustancial en la forma de cálculo del pago a cuenta, para las empresas con una cifra de negocios igual o superior a 10 millones de euros, pues la magnitud resultante es sustancialmente distinta a la que posteriormente pueda derivar de la cuantificación final del impuesto al que pretende servir de anticipo.

No es óbice para ello que la medida afecte a un reducido grupo de contribuyentes (sobre el 2 por 100 de los sujetos pasivos) pues dicho grupo procura al Estado mucho más de la mitad de la recaudación obtenida por el Impuesto sobre Sociedades.

Concluye el Tribunal Constitucional declarando que el RDL 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad, 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.

Omisión del análisis de la posible lesión del principio de capacidad económica

La sentencia afirma que la estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial hace innecesario entrar a conocer de la otra posible

lesión también invocada (la del principio de capacidad económica del art.31.1 CE).

Llama la atención esta decisión, teniendo en cuenta que la propia sentencia reconoce que la modificación de la norma ahora declarada inconstitucional llevada a cabo por el art.71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, ni la efectuada posteriormente por el art.4 de la Ley 8/2018, no han tenido una incidencia general sobre el problema planteado, puesto que las modificaciones operadas afectan solo a las entidades de capital riesgo (Ley 6/2018) y a las empresas navieras (Ley 8/2018).

Por lo tanto, manteniéndose el contenido material de la regulación cuestionada tras la modificación de 2018, hubiera sido deseable que el Tribunal Constitucional abordara también la posible vulneración del principio de capacidad económica, tal y como planteó la Audiencia Nacional, especialmente cuando la fiscal general del Estado coincide con el órgano jurisdiccional proponente en la existencia de una infracción del art.31.1 CE, al imponer la norma controvertida de modo arbitrario un incremento de los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades sin consideración alguna a la cuota final del impuesto.

Nada hubiera impedido al Tribunal Constitucional entrar a conocer de esta lesión y contribuir a poner fin a una controversia que, de otro modo, se ve condenada como Sísifo a volver a subir la montaña con una nueva cuestión de inconstitucionalidad sobre el art.71 de la Ley 6/2018.

Alcance de la limitación de efectos decretada

Por otro lado, en línea con su propia doctrina, la sentencia precisa que la declaración de inconstitucionalidad no permite revisar con fundamento en la sentencia ni las situaciones decididas mediante sentencia de cosa juzgada ni tampoco “las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma”. Esta expresión, ciertamente ambigua, no coincide con las empleadas en los propios precedentes que cita la sentencia (SSTC 73/2017; 151/2017; 61/2018; 76/2019; y 126/2019), por lo que es probable que se genere cierta polémica sobre su alcance, dado el régimen de autoliquidación aplicable a

los pagos fraccionados. En particular, sobre si puede ser considerada consolidada una situación en vía administrativa cuando todavía no ha prescrito el plazo de cuatro años para solicitar la devolución de ingresos indebidos instando la rectificación de la correspondiente autoliquidación.

Incidencia de la Sentencia

A nuestro juicio, la Sentencia del Tribunal Constitucional a que nos estamos refiriendo tiene la siguiente incidencia:

► Pagos fraccionados correspondientes a 2016 y 2017

Estos pagos se ven directamente afectados por la declaración de inconstitucionalidad del RDL 2/2016, por lo que el exceso respecto de la regulación anterior (cálculo del pago fraccionado sobre la base imponible al tipo del 17 por 100) deviene en ingreso indebido, dando lugar al derecho a su devolución con los intereses de demora correspondientes desde su ingreso.

En la mayoría de los casos la devolución del principal tuvo lugar bien mediante compensación en la propia autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, bien mediante devolución derivada de la gestión del tributo acordada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En tales casos, procederá el abono de los intereses de demora por el tiempo que la Hacienda Pública se enriqueció indebidamente con una financiación gratuita a costa del obligado tributario. Asimismo, puede sostenerse que estos intereses de demora devengarán a su vez nuevo interés (anatocismo) hasta la ordenación del pago.

Dada la confusa limitación de efectos contenida en la sentencia es aconsejable que, quien todavía no haya solicitado la rectificación de las autoliquidaciones de pagos fraccionados con devolución de ingresos indebidos lo haga cuanto antes, deseablemente con anterioridad a la publicación de la sentencia en el Boletín Oficial del Estado.

► Pagos fraccionados correspondientes a 2018 en adelante

Estos pagos no se ven afectados directamente por la sentencia en la medida en que se rigen no por el RDL

2/2016 sino por el art.71 de la Ley 6/2018, de 4 de julio.

No obstante, la doctrina establecida en la sentencia, junto con el criterio de la Audiencia Nacional y de la fiscal general de Estado, hacen muy probable que en un futuro no lejano se plantee ante el Tribunal Constitucional nueva cuestión para que se pronuncie sobre la posible infracción del principio de capacidad económica.

Mención especial debe hacerse al primer pago fraccionado de 2018. Aunque su presentación tuvo lugar con anterioridad al 4 de julio, fecha de entrada en vigor de la Ley 6/2018, debe advertirse que el art.71 modifica la DA 14 de la LIS con efectos retroactivos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2018. Sin perjuicio de que esta retroactividad pueda añadir un nuevo vicio de inconstitucionalidad a la norma, lo cierto es que existe una cobertura formal que seguramente será invocada por la Administración tributaria para rechazar la incidencia de la nulidad del RDL 2/1016 en el primer pago fraccionado de 2018.

En cualquier caso, si resulta posible, es aconsejable aplicar a este primer pago de 2018 el régimen antes expuesto respecto de 2016 y 2017, anticipando cuanto antes la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

► Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre

La sentencia, obviamente, no tiene efecto directo alguno sobre el RDL 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se modificó la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016, imponiendo a las grandes empresas límites en determinadas deducciones y compensación de bases imponibles negativas y un nuevo mecanismo de reversión obligatoria para las pérdidas por deterioro de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en periodos impositivos previos a 2013.

Sin embargo, la fundamentación de la sentencia de 1 de julio de 2020 y la consolidación de la doctrina del Tribunal Constitucional que supone, lleva a pensar que existe una alta probabilidad de que el RDL 3/2016 adolezca del mismo vicio de inconstitucionalidad que el RDL 2/2016, por transgredir los límites materiales que

el art.86.1 CE impone a este extraordinario instrumento normativo.

Por lo demás, las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades con base en esta posible inconstitucionalidad no se ven en modo alguno afectadas por la limitación de efectos de la Sentencia de 1 de julio de 2020.

Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Maximino Linares Gil

Maximino.LinaresGil@es.ey.com

Teresa González Martínez

MariaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2020 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)