

NOTA SOBRE LA SENTENCIA DEL TC - RDL 2-2016

Hace escasos días se ha hecho pública la Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) de 1 de julio de 2020, relativa a los pagos fraccionados “mínimos” de resultados del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre.

El texto íntegro de la Sentencia se puede consultar en el sitio web del Tribunal Constitucional:

https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2020_067/2019-1021STC.pdf

Por razones de tiempo, la presente Nota contiene unos comentarios “de alcance” sobre la citada Sentencia, sin pasar revista a todos sus aspectos.

1. Antecedentes generales

Como hemos indicado, en 2016 se aprobó el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, y que añadió a la Ley del Impuesto sobre Sociedades una nueva disposición adicional 14ª relativa a los pagos fraccionados.

De resultados de lo anterior, los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio hubiera excedido los 10 millones de euros debían efectuar pagos fraccionados “mínimos” calculados sobre su resultado contable ajustado con determinadas correcciones.

2. El recurso contencioso-administrativo “directo”

En desarrollo de dicha norma se dictó la Orden HAP/1552/2016, de 30 de septiembre, modificando los modelos para efectuar los pagos fraccionados en grupos consolidados (modelo 222) y en régimen individual (modelo 202).

En el plazo legalmente establecido, una sociedad afectada por la citada normativa había impugnado la Orden ante la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (recurso “directo” contra una disposición de carácter general).

3. El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad

Una vez concluido el procedimiento, la Audiencia Nacional acordó plantear cuestión de inconstitucionalidad contra el mencionado Real Decreto-Ley al tener dudas sobre:

- la posible infracción del límite material del decreto-ley por afectación del deber de contribuir (artículo 86.1 de la Constitución)
- la vulneración del principio de capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución)

La cuestión de inconstitucionalidad se formuló mediante Auto de la Audiencia Nacional de 14-dic-2018 (Sección 7ª – recurso 908/2016) disponible en el sitio web del CENDOJ:

<http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0ff95b1c1287091c/20190227>

4. La Sentencia del Tribunal Constitucional

En su Sentencia de 01-jul-2020, el Tribunal Constitucional estima plenamente la cuestión de inconstitucionalidad y aprecia que ha habido “afectación” del deber de contribuir, lo que está vedado para la figura del Real Decreto-Ley.

En el Fundamento Jurídico 4 de la Sentencia, el Tribunal Constitucional razona que la nueva regulación ha incidido en el Impuesto sobre Sociedades que es una pieza básica del sistema impositivo y que *“los elementos que se han visto alterados por la medida controvertida son los relativos 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 del mismo impuesto ya soportadas durante el ejercicio).”*

Y concluye en el Fundamento Jurídico 5 señalando que lo anterior supone una *“alteración sustancial de la forma del pago a cuenta, 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.”*, y durante un lapso de tiempo relevante por lo que considera que se ha visto “afectado” el deber de contribuir.

De resultas de todo ello declara inconstitucional y nulo el citado Real Decreto-Ley por oponerse a lo dispuesto en el artículo 86.1 de la Constitución. Por el motivo anterior, el Tribunal Constitucional no emite juicio alguno sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica, que era la otra duda planteada por la Audiencia Nacional.

5. Las consecuencias de la Sentencia

La Sentencia no contiene limitación de efectos, si bien en su Fundamento Jurídico 6 excluye de sus efectos las situaciones decididas por sentencia con fuerza de cosa juzgada o aquellas que se hubieran consolidado en vía administrativa por no haberse impugnado en tiempo y forma¹.

Por todo ello, y con las limitaciones anteriores, entendemos que la Sentencia podría desplegar efectos para los ejercicios 2016 y 2017. No así para 2018 y posteriores en la medida en que la disposición adicional 14ª fue modificada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, norma que al ser una Ley ordinaria supera la tacha de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley, anudada al artículo 86.1 de la Constitución.

El primer pago fraccionado realizado con amparo en el Real Decreto-Ley 2/2016 fue efectuado en octubre de 2016, por lo que a fecha actual no se ha consumado la prescripción.

6. El importe susceptible de reclamación

Por todo lo anterior entendemos que se plantea la posibilidad de impugnar las autoliquidaciones formuladas, solicitando la liquidación de intereses de demora por los pagos fraccionados realizados. A fecha actual, el Impuesto sobre Sociedades de 2016 y 2017 está autoliquidado y por ello ya se han descontado los pagos fraccionados “indebidos”, que han minorado la cuota a ingresar o bien han dado lugar a una cuota a devolver.

A nuestro entender la base de cálculo de dichos intereses sería la diferencia positiva entre la cuota ingresada (con amparo en la norma declarada inconstitucional), y la que hubiera resultado de calcular el pago fraccionado con base en la normativa previa.

Cabe destacar que la base de cálculo de dichos intereses puede provenir tanto de la base sobre la que se hizo el ingreso como del tipo de gravamen. Todo ello pues la mencionada Disposición adicional 14ª (declarada inconstitucional y nula) no solamente afectó a la base (apartado 1.a) de la disposición adicional), sino también al tipo (apartado 1.b) de la disposición adicional), cuando la modalidad de pago fraccionado haya sido la del artículo 40.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En la medida que la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades arroja cuota a devolver que total o parcialmente derive de los pagos fraccionados “indebidos”, podría argumentarse que los intereses de demora exigibles por dichos importes lo serán hasta la fecha en que se realicen las correspondientes devoluciones.

¹ En el Fundamento Jurídico 6 de la Sentencia se declara que “No pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas (...) ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (...), ni tampoco, en este caso concreto (...) las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma (...)”.

Si de la autoliquidación hubiera resultado cuota a ingresar o cuota cero, cabe sostener que se devengarán intereses desde la fecha de ingreso de los pagos fraccionados “indebidos” y el final del plazo legal para presentar dicha autoliquidación (o la fecha en la que ésta se realizó).

Por último, es conveniente tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 68.9 de la Ley General Tributaria (obligaciones tributarias conexas). Este precepto establece que la interrupción del derecho a liquidar la obligación tributaria principal acarrea la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar (o a solicitar la devolución) de las obligaciones tributarias conexas, por lo que cabría sostener que la solicitud de liquidación de intereses de demora de los pagos fraccionados no encaja en estos supuestos. Ello no obstante, la Administración Tributaria podría entender lo contrario, interpretando que dicha solicitud interrumpe la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades por el ejercicio correspondiente.

Existe la posibilidad de que la Administración Tributaria entienda que el ingreso fue debido, sobre la base de la modificación legal en 2018 o por otras razones. Por ello, y por prudencia es recomendable que el escrito de reclamación contenga de forma supletoria la solicitud de responsabilidad patrimonial con amparo en el artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, y dentro del plazo de un año a contar desde la publicación en el BOE de la Sentencia del Tribunal Constitucional (artículo 67.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre).

A fecha de 13 de julio de 2020

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.