

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 22 Feb. 2021, Rec. 2836/2020

Nº de Recurso: 2836/2020

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Régimen de pagos fraccionados de las entidades con una cifra de negocios de al menos 10 millones de euros. Solicitud de rectificación de autoliquidación del segundo trimestre del ejercicio 2019. La declaración de inconstitucionalidad del RD-Ley 2/2016 que inicialmente aprobó tal régimen, se debió únicamente al uso de un instrumento normativo excepcional inválido sin que sus efectos puedan extenderse a los pagos fraccionados efectuados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la Ley 8/2018. Los lapsos temporales previstos para los pagos fraccionados, como anticipos o pagos a cuenta que son de la definitiva cuota tributaria que resulte, no pueden reputarse "periodos impositivos", como se desprende del propio tenor del artículo 40.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Criterio reiterado.

El TEAC desestima reclamación tramitada por procedimiento general interpuesta contra el acuerdo dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Asturias, por el que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación del concepto pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, modelo 202, correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2019, confirmando el acto impugnado.

L 8/2018, de 5 Nov. (modificación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias) art. 4

L 27/2014 de 27 Nov. (Impuesto sobre Sociedades) art. 40; disp. adic. 14.ª

L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 10

Pagos fraccionados mínimos IS. Efectos temporales de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de febrero de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-02836-2020

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... (ASTURIAS) - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación interpuesta contra el acuerdo dictado en fecha 6 de abril de 2020 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (UGGE) de la Delegación Especial de la Agencia

Estatual de la Administración Tributaria de Asturias, por el que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación del concepto pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, modelo 202, correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 25/06/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 13/05/2020 contra el acuerdo, dictado en fecha 6 de abril de 2020, por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Asturias identificado en el encabezamiento.

Los principales hitos a considerar en el expediente se describen a continuación.

SEGUNDO.- Con fecha 24 de febrero de 2020, la entidad **XZ SL** presentó escrito, ante la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Asturias, por el que solicitaba la rectificación de su autoliquidación correspondiente al segundo pago fraccionado a cuenta del IS del ejercicio 2019 (modelo 202) solicitando el reembolso del ingreso realizado por importe de 9.311.026,40 euros así como los intereses de demora que, en su caso, se devengasen hasta la fecha de pago.

En dicho escrito se manifestaba que la entidad, en cumplimiento de lo previsto en el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, presentó, el 18 de octubre de 2019, la referida autoliquidación correspondiente al segundo pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del citado ejercicio 2019, por importe de 9.311.026,40 euros, calculado como el 23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de los 9 primeros meses del ejercicio (el "pago fraccionado mínimo").

Se señalaba en el escrito, en relación al referido pago fraccionado, que, mediante providencia de 9 de abril de 2019, el Tribunal Constitucional había acordado admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad número 1021-2019, planteada por la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario número 908-2016, en relación con el artículo único de dicho Real Decreto-ley 2/2016 de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, por posible vulneración de los arts. 31.1 y 86.1 de la Constitución Española.

Por ello, atendiendo a la posible inconstitucionalidad de la norma, instaba la rectificación de la autoliquidación referida al considerar que dicho "pago fraccionado mínimo" no era conforme a derecho por inconstitucionalidad de la norma que había obligado a su realización; así, se solicitaba el reembolso del pago fraccionado mínimo indebidamente realizado por importe de 9.311.026,40 euros, junto con los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de pago.

TERCERO.- Con fecha 26 de febrero de 2020 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas dictó propuesta de resolución por la que se desestimaba la referida solicitud de rectificación de autoliquidación.

Presentadas alegaciones por la interesada, el Inspector Regional dicta, en fecha de 6 de abril de 2020, notificado al obligado el día 15 de abril de 2020, acuerdo confirmando la propuesta desestimatoria inicial, rechazando la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el interesado en relación con el el segundo pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del citado ejercicio 2019.

CUARTO.- Frente a la desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación se interpuso por el obligado, en fecha de 13 de mayo de 2020, la presente reclamación económico administrativa ante este Tribunal Central, reiterando, en esencia, las mismas alegaciones aducidas en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación, referidas a que la Sala de lo Contencioso-

Administrativo de la Audiencia Nacional había planteado cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional en relación con el Real Decreto-Ley 2/2016 que estableció el pago fraccionado mínimo, por entender que resultaba contrario a la Constitución Española en tanto que (i) infringe los límites materiales que no puede traspasar un Real Decreto-Ley, conforme lo establecido en el artículo 86.1 de la Constitución y (ii) vulnera el principio de capacidad económica (artículo 31 de la Constitución). Por ello, la entidad reclamante considera que el segundo pago fraccionado realizado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del 2019 por importe de 9.311.026,40 euros, bajo la modalidad de pago fraccionado mínimo, era contrario a derecho y por ende, que tenía derecho a la devolución del ingreso indebido efectuado junto con los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de pago.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si el acuerdo dictado por la UGGE de la Delegación Especial de la AEAT Asturias, citado en el encabezamiento, se encuentra ajustado a Derecho.

TERCERO.- La tesis básica del reclamante es que el Tribunal Constitucional había admitido a trámite una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el Real Decreto-Ley 2/2016 que estableció el pago fraccionado mínimo, por posible vulneración de los artículos 31 y 86.1 de la Constitución, por lo que el segundo pago fraccionado realizado por el obligado en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2019 es contrario a derecho y por ello se le debe devolver junto con los intereses de demora el ingreso indebido realizado.

Frente a la referida alegación, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Asturias manifestaba lo siguiente en su acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación:

"...Como así ha reflejado el Tribunal Económico - Administrativo Central en Resolución 07373/2008/00/00 según nuestro ordenamiento jurídico las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los tributos es competencia exclusiva de los órganos de la Jurisdicción Contencioso - Administrativa y del Tribunal Constitucional

(...)

Tercero. Con fecha 26 de febrero de 2020 se comunica la propuesta de resolución y trámite de audiencia. En fecha 25 de marzo de 2020 la entidad presenta escrito de alegaciones que coinciden con las reflejadas en la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada.

Cuarto. A la vista de lo expuesto, la cuestión planteada por el contribuyente excede de las competencias atribuidas a la Administración Tributaria quién además está obligada a aplicar la normativa interna en vigor, entre la que se encuentra el RDL 2/2016, por lo que se acuerda desestimar la solicitud presentada basada en la inconstitucionalidad de la norma citada."

Pues bien, hay que señalar que lo resuelto por la AEAT es conforme a lo declarado desde hace tiempo por este Tribunal Central en reiteradas resoluciones (pueden citarse, a modo de ejemplo, las RG 00/02379/2005, 00/07373/2008, 00/00980/2009, 00/00912/2008 o 00/02010/2014). Cabe citar, como resoluciones más recientes al respecto, las de 22 de mayo de 2019 (RG 6305/2016) y de 23 de abril de 2019 (RG 6859/2016). En esta última señalábamos lo siguiente:

"En lo concerniente a la inconstitucionalidad de la Ley reguladora del Impuesto, así como de la Orden Ministerial aludida, es preciso señalar que no es competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Central decidir sobre la legalidad de las disposiciones tributarias de carácter general, puesto que el ámbito de la vía económico-administrativa está circunscrito al examen de los actos de aplicación de la normativa en vigor (artículo 229 de la Ley General Tributaria), con independencia de la legalidad intrínseca de las normas que las regulan, materia reservada a la jurisdicción contencioso-administrativa (artículo 107.3 de la Ley 30/1992) o, en su caso, al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este sentido, cabe citar las resoluciones de 20 de octubre de 2010 (R.G. 7373/08), de 23 de junio de 2010 (R.G. 2160/08), 24 de marzo de 2009 (R.G. 912/08), 26 de septiembre de 2007 (R.G. 2379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 3529/03), entre otras.

Por lo tanto, deben desestimarse sus alegaciones, confirmando los actos administrativos impugnados."

CUARTO.- No obstante lo manifestado en el anterior Fundamento de Derecho, debe reseñarse, en relación a la cuestión que es aquí concretamente planteada, que, con fecha de 1 de julio de 2020, el Tribunal Constitucional ha dictado Sentencia 78/2020 por el que se declara inconstitucional el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016. Lo ha hecho el Pleno por unanimidad, determinándose que el artículo único del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se establecen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que introdujo la disposición adicional 14ª (Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, era inconstitucional y nulo.

Así, en la referida sentencia se manifiesta lo siguiente:

"6. Alcance de la declaración de inconstitucionalidad. El artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se establecen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que introdujo la disposición adicional decimocuarta («Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados») de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, 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.

El apartado primero del art. 39 LOTC establece que «[c]uando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia». Esta previsión permite a este tribunal, tanto en los recursos como en las cuestiones de inconstitucionalidad (SSTC 81/2003, de 28 de abril, FJ 7; 187/2004, de 21 de octubre; 255/2004, de 22 de diciembre, y 154/2015, de 9 de julio, FJ 7, entre otras muchas), extender la declaración de inconstitucionalidad de un precepto efectuada en una sentencia a aquellos otros preceptos de la misma norma con fuerza de ley que puedan verse afectados «por conexión o consecuencia».

Una vez declarada la inconstitucionalidad y nulidad del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, las disposiciones finales de esta norma, al establecer el título competencial al amparo del cual se ha dictado (disposición final primera) y su entrada en vigor (disposición final segunda), carecen de objeto, por lo que procede extender a estas disposiciones la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

En consecuencia, el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad.

Antes del fallo es necesario realizar dos últimas precisiones. (i) La estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el art. 86.1 CE) hace innecesario entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada (la del principio

de capacidad económica del art. 31.1 CE). (ii) 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 [SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6; 151/2017, de 21 de diciembre, FJ 8; 61/2018, de 7 de junio, FJ 11; 76/2018, de 5 de julio, FJ 9, y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5 b)].

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA, Ha decidido Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021-2019, promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y, en consecuencia, declarar que el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo, con los efectos previstos en el fundamento jurídico sexto."

Sobre la eficacia de la referida sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020 se ha pronunciado muy recientemente este Tribunal Central en su resolución RG 6355/2020 de 11 de febrero de 2020, haciéndolo en los siguientes términos:

"CUARTO.- Exposición de la Normativa relevante.

La Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, en redacción dada por el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, establecía:

"Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, se añade una disposición adicional decimocuarta en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional decimocuarta. Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo.

También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo XIV del título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas.

En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.»

El artículo 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, dio nueva redacción a la citada Disposición Adicional, estableciendo:

"Artículo 71. Régimen legal de los pagos fraccionados.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional decimocuarta. Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo.

También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo XIV del Título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas.

En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, ni a las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capitalriesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.

La excepción prevista en esta disposición para las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014 no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.»

El art. 4 de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, volvió a dar nueva redacción a dicha disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, en este caso solo al apartado 1 y con incidencia sólo en relación con las entidades navieras, quedando redactado de la siguiente forma:

«1. Los contribuyentes... (igual).

a) La cantidad a ingresar... (igual).

Quedará excluido... (igual).

En el caso de... (igual).

En el caso de Empresas Navieras a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 76, apartados 1 y 2, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

En el caso de las Empresas Navieras que tributan por el Régimen Especial en función del Tonelaje establecido en el Capítulo XVI de esta Ley, los pagos fraccionados se calcularán sobre el importe de la base imponible obtenida con arreglo a lo establecido en el artículo 114.1 de esta Ley.

Lo dispuesto... (igual).»

A tenor del artículo 40.1 de la Ley 27/2014:

"1. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

(...)

5. El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria."

QUINTO.- Expuesto lo anterior hemos de referirnos a la STCde 1 de julio de 2020, recaída en la Cuestión de inconstitucionalidad núm.1021-2019, invocada en fundamento de la pretensión actora, debiendo señalar que la misma recae en relación exclusivamente al Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre.

Así se desprende del Fundamento jurídico 1:

"1. Objeto del proceso: duda planteada. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, para la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el artículo único del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público -que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta (Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) a la Ley 27 /2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, DA 14ª LIS)- podría ser contrario a los arts. 86.1 y 31.1, ambos de la Constitución (i) por haberse aprobado mediante un instrumento normativo - el decreto-ley- que no puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y (ii) por someter a tributación capacidades económicas irreales en los pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades."

También del Fundamento jurídico 6:

"6. Alcance de la declaración de inconstitucionalidad. El artículo único del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se establecen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que introdujo la disposición adicional 14ª (Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, 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.

El apartado 1 del art. 39 LOTC establece que "[cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia". Esta previsión permite a este Tribunal, tanto en los recursos como en las cuestiones de inconstitucionalidad (SSTC 81/2003, de 28 de abril, FJ 7; 1 87/2004, de 21 de octubre; 255/2004, de 22 de diciembre, y 1 54/2015, de 9 de julio, FJ 7, entre otras muchas), extender la declaración de inconstitucionalidad de un precepto efectuada en una sentencia a aquellos otros preceptos de la misma norma con fuerza de ley que puedan verse afectados "por conexión o consecuencia".

Una vez declarada la inconstitucionalidad y nulidad del artículo único del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, las disposiciones finales de esta norma, al establecer el título competencial al amparo del cual se ha dictado (disposición final primera) y su entrada en vigor (disposición final segunda), carecen de objeto, por lo que procede extender a estas disposiciones la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

En consecuencia, el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad.

Antes del fallo es necesario realizar dos últimas precisiones. (i) La estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el art. 86.1 CE) hace innecesario entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada (la del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE). (ii) 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 C.E.), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma [SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6; 1 51 /2017, de 21 de diciembre, FJ 8; 61/2018, de 7 de junio, FJ 1 1; 76/2018, de 5 de julio, FJ 9 y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5 b)]."

Y por último, en el Fallo:

"En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la nación española, ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021-2019, promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia

Nacional, y, en consecuencia, declarar que el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo, con los efectos previstos en el fundamento jurídico sexto."

SEXTO.- A la luz de lo expuesto en los anteriores fundamentos, pueden verse las siguientes consideraciones relevantes para fundamentar el pronunciamiento:

-La STC declara inconstitucional y nulo el R D-L 2/2016. Solo a dicha norma afecta la tacha de inconstitucionalidad.

-Si bien la duda o cuestión de inconstitucionalidad se suscitaba en relación a dos eventuales motivos (posible vulneración de los límites materiales del Real Decretoley y posible vulneración del principio de capacidad económica) el TC estima la inconstitucionalidad con fundamento exclusivamente en la primera -uso del decretoley-; y no aborda la segunda.

-La declaración de inconstitucionalidad implica la expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos ex tunc, del referido Real Decreto Ley 2/2016. Ello significa que ex origine los pagos fraccionados se efectuaron de conformidad con una norma inconstitucional.

-Este alcance retroactivo de la declaración de inconstitucionalidad tiene dos límites:

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 LOTC).

Y otro, que el propio Tribunal Constitucional puede establecer y en este caso establece, en aplicación del principio de seguridad jurídica -art. 9.3 de la Constitución (CE)- al expresar:

«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».

-En la Ley 6/2018, LGP para 2018, se da nueva redacción a la D.A de la LIS. Con ello, incorpora al nuevo instrumento normativo la disposición que, como veremos después, indebidamente había dado el Real Decreto Ley, si bien con alguna precisión de nuevo cuño: la ampliación de la excepción a las entidades de capitalriesgo reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, y la aplicación temporal de esta excepción; que no hacen al caso que nos ocupa. La Ley 8/2018, da también nueva redacción, en este caso al apartado 1, pero solo para introducir alguna peculiaridad respecto a las empresas navieras. Con ello eleva el rango normativo de la cuantificación de los pagos fraccionados a realizar.

-La propia la Ley 6/2018 en este artículo 71 determina su vigencia temporal, precisando la siguiente eficacia: "para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida".

SEPTIMO.- De lo expuesto en el anterior fundamento puede ya colegirse que, como manifiesta la Dependencia administrativa, los únicos pagos fraccionados afectados por la STC son los correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2016, y al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017, pero no así los pagos fraccionados aquí concernidos, correspondientes a los tres trimestres de 2018.

Sin perjuicio de ello, han de analizarse las alegaciones de la reclamante en contra de dicha conclusión. Sostiene la misma la improcedencia de los pagos fraccionados por ella efectuados en los tres trimestres de 2018, sustancialmente en atención a tres razones:

-Una, anudada a su interpretación de la eficacia de la STC: considera que la inconstitucionalidad declarada por la STC extiende sus efectos también a los pagos fraccionados efectuados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la Ley 8/2018.

-Otra, en cierto modo subsidiaria de la anterior, consistente en que, aun suponiendo que el sistema de pagos fraccionados haya sido establecido legislativamente por la LGPE-18, una ley de presupuestos no puede modificar un tributo sin que una ley tributaria sustantiva así lo prevea.

-Y una tercera, basada en la vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE.

Las dos primeras pueden abordarse conjuntamente pues confluyen en considerar que el sistema de pagos fraccionados mínimos aplicado en estos pagos fraccionados tampoco contaría con cobertura legal.

En primer término sostiene la interesada que las modificaciones por esas leyes posteriores (Ley 6/2018 y Ley 8/2018) deben tenerse por no realizadas y no puede entenderse que la modificación operada por la LPGE-18 haya sanado la tacha de inconstitucionalidad apuntada por el TC.

A su vez, esta primera razón básica la escinde la reclamante en dos: una aplicable en general a todos los trimestres de 2018 y una específica del primer trimestre.

Comenzando por la primera, aplicable con carácter general a los tres trimestres de 2018, la condensa en "el hecho de que tanto el artículo 71 de la LPGE-18 no hizo sino modificar (pero no introducir en el ordenamiento) por vía legislativa la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS que, a su vez, había sido introducida por el RDL 2/2016, norma declarada inconstitucional."

Y la desarrolla exponiendo:

"...como ya se ha adelantado, el artículo 71 de la LPGE-18 modifica una disposición introducida por una norma que ha sido declarada inconstitucional; es decir, modifica una norma nula, que ha sido expulsada del ordenamiento jurídico por inconstitucional. Y resulta evidente que una norma que ha sido expulsada del ordenamiento jurídico no puede ser posteriormente modificada por otra norma. En consecuencia, dicha modificación debe tenerse como no realizada. Por ello no puede entenderse que la modificación operada por la LPGE-18 haya sanado la tacha de inconstitucionalidad apuntada por el TC en su sentencia número 78/2020, de 1 de julio (i.e. la utilización de un instrumento normativo, el Real Decreto Ley,improcedente). Las consideraciones anteriores resultan asimismo predicables de las modificaciones operadas en la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS por parte de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre ..."

Pues bien, estos razonamientos, a juicio de este TEAC, no pueden aceptarse, toda vez que, como bien dice la reclamante, la STC declaró la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto Ley en atención a la utilización indebida de este instrumento para disponer la regulación introducida en el precepto de la Ley reguladora del IS. Pero fue el Real Decreto Ley el expulsado del ordenamiento jurídico, en tanto que vehículo jurídico inadecuado. Como consecuencia de ello el precepto de la Ley reguladora del IS quedó vacío de contenido en lo relativo al nuevo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados que el Decreto ley había introducido en aquella, resultando pues aplicable como sistema de cuantificación de los pagos fraccionados el que hubiese estado vigente inmediatamente antes de la modificación del mismo por el Decreto ley. Ahora bien, la Ley 6/2018 de PGE, elevando el rango normativo, introdujo ex novo el contenido dispositivo del precepto, integrando en la LIS (es decir, en el ordenamiento tributario) el mismo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados, que en sí mismo no había sido tachado de inconstitucional; por lo que naturalmente puede considerarse sanado el defecto que acarreó la declaración de inconstitucionalidad.

Como ha quedado patente de la STC, para corregir la tacha de inconstitucionalidad únicamente debía enmendar la causa que a juicio del TC había determinado la misma; o sea, la utilización del decreto-ley. Quiere esto decir que el mantenimiento en esta nueva redacción de la ley del IS por la referida Ley 6/2018, de los términos sustanciales del sistema de cuantificación del pago fraccionado -con excepción, como hemos señalado, de la especialidad prevista para las entidades de capital riesgo- no

puede tildarse de inconstitucional, toda vez que no ha sido ese contenido el determinante o motivador del pronunciamiento de inconstitucionalidad.

La anterior afirmación nos sirve de fundamento para rechazar asimismo las siguientes alegaciones de la reclamante (que una ley de presupuestos no puede modificar un tributo sin que una ley tributaria sustantiva así lo prevea y vulneración del principio de capacidad económica). Tanto en una como en otra el alegato pretende extender a la nueva normativa que redacta el sistema de cuantificación de los pagos a cuenta que nos ocupa, la tacha de inconstitucionalidad acordada en la STC, bien sea por considerar que el nuevo instrumento jurídico utilizado -LGP- es también inconstitucional, bien sea por considerar que lo es el objeto o contenido mismo de la regulación.

Pero ninguna de esas dos conclusiones se sostiene a la luz de las propias declaraciones de la STC. La declaración de la inconstitucionalidad únicamente en atención al instrumento utilizado en el presente caso, decreto ley, supone no entrar en el fondo de la constitucionalidad de la medida ni, por ende, enjuiciar la posible violación de la capacidad económica. Supone además, que no puede extrapolarse el juicio de inconstitucionalidad a la regulación de la materia establecida en la normativa posterior: Ley 4/2018 y Ley 8/2018. El propio TC elude un pronunciamiento sobre ello. Tanto la adecuación de una ley de Presupuestos como instrumento adecuado para regularlo como la propia inconstitucionalidad de la medida en sí, es cuestión que requeriría un nuevo análisis y un nuevo pronunciamiento del TC, no pudiendo entrar este órgano revisor en el enjuiciamiento de tales reproches.

Además de lo expuesto anteriormente, interesa resaltar cómo el propio TC lo expresa con claridad en su "NOTA INFORMATIVA Nº 67/2020, como adelanto de parte dispositiva":

«La sentencia, cuyo ponente ha sido el magistrado Juan Antonio Xiol Ríos, aborda, en primer lugar, la posible vulneración de los límites materiales del Real Decreto-ley. En concreto, la Audiencia Nacional planteaba la vulneración del art. 86.1 CE, ya que el decreto-ley no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se encuentra el "deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos" del art. 31.1 CE. Aplicando la doctrina constitucional sobre los límites de los Reales Decretos-leyes en el ámbito tributario, la sentencia razona que, por el tributo afectado, que es uno de los principales del sistema tributario español, y por la entidad de la modificación que se introduce en él, que alcanza a los elementos principales del pago fraccionado, se afecta al deber de contribuir.

(...)

Si bien la cuestión de inconstitucionalidad también planteaba la posible vulneración del principio de capacidad económica, el Tribunal no aborda esta tacha, al estimar el primer motivo sobre el uso del decreto-ley.»

La mejor y más auténtica síntesis y explicación que sin duda constituye esta Nota del propio órgano emanante de la sentencia, no deja lugar a dudas de que únicamente se aprecia la inconstitucionalidad con fundamento en el instrumento normativo empleado; es decir, por la indebida utilización del instrumento del decretoley, vulnerando los límites materiales que no puede traspasar un instrumento normativo de esta naturaleza (artículo 86.1 de la Constitución Española).

Que no lo excluya no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento.

Otra lectura implicaría a juicio de este TEAC tergiversar la STC pues no cabe posibilidad alguna de extender la eficacia de esta sentencia más allá de su propia declaración de inconstitucionalidad. Ello equivaldría a emitir ex novo un juicio de inconstitucionalidad, lo que sin duda está terminantemente vedado a este órgano revisor.

En consecuencia, han de desestimarse las alegaciones de la entidad, confirmando la desestimación de las solicitudes de rectificación.

Queda claro en la resolución transcrita el criterio que ahora se reitera: la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto Ley-Ley 2/2016 efectuada por la STC aludida implica su expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos ex tunc, extendiéndose, por tanto, sólo a los pagos fraccionados efectuados de conformidad con dicha norma, pero no a los pagos fraccionados realizados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la Ley 8/2018. La tacha de inconstitucionalidad afecta, por tanto, sólo a aquella norma, en tanto que se ha considerado como un vehículo jurídico inadecuado, es decir, por la indebida utilización del instrumento del decreto ley, pero ello no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.