

EL CONSTITUCIONAL RECHAZA EL RÉGIMEN DE PAGOS ANTICIPADOS INTRODUCIDO EN 2016 PARA LAS EMPRESAS DE FACTURACIÓN DE MÁS DE 10 MILLONES DE EUROS

Wolters Kluwer Ciss
15 de julio de 2020

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 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 se ha declarado inconstitucional y nulo por afectar al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en términos prohibidos por el art. 86.1 CE y el art. 31.1 CE

Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 1 Jul. 2020. Rec. 1021/20019

Anulado 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, y 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 por afecta al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en términos prohibidos por el [art. 86.1 CE](#) y el [art. 31.1 CE](#).

Con la reforma operada mediante un instrumento normativo, el decreto-ley- excepcional e inválido. se introdujeron diferencias en el cálculo del pago fraccionado para las empresas con una cifra de negocios igual o superior a los 10 millones de euros, - concretamente, en la forma de calcular la base, en el importe del porcentaje aplicable y en la concreción de la cuantía que deben ingresar-, de forma que conforme a la regla general, la base del pago fraccionado es el resultado contable pero ajustado fiscalmente (base imponible), a la que se le aplica un porcentaje variable equivalente a los 5/7 del tipo de gravamen del contribuyente (redondeado por defecto), para terminar minorando el resultado así obtenido en el importe de las bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta, y pagos fraccionados efectuados durante el período impositivo; con el efecto de que el porcentaje aplicable pasó a ser 19/20 del tipo de gravamen (redondeado por exceso) y, como mínimo, de un 23% del resultado contable, sin ninguno de los ajustes fiscales extracontables previstos en la propia normativa del impuesto, minorando el resultado alcanzado exclusivamente en el importe de los pagos fraccionados efectuados.

La reforma supuso una alteración material en la forma de cálculo del pago a cuenta, al arrojar una magnitud sustancialmente distinta a la que posteriormente podría derivar de la cuantificación final del impuesto al que pretende servir de anticipo.

Analizado el caso la empresa recurrente (una entidad dedicada a la tenencia de valores extranjeros que goza de un régimen especial de exención en el impuesto sobre sociedades), el resultado fue que se obligada a ingresar un segundo pago fraccionado a cuenta del impuesto, por un importe de por importe de 6.583.581, 20 euros, cuando de no haberse aplicado la nueva previsión del Real Decreto-Ley 2/2016 la cuantía del pago fraccionado habría sido solo de poco más de 300.000 euros.

La disposición impugnada incide en tres elementos esenciales de la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados: los relativos a la forma de cálculo de la renta sometida a tributación en cada fracción del período impositivo (con inclusión de rentas que no pueden formar parte ella como, por ejemplo, las exentas); el porcentaje aplicable a ella (que se incrementa) y la determinación de la cuantía del ingreso (al impedir minorarla en el importe de las bonificaciones legalmente aplicables, ni tampoco en el de las retenciones e ingresos a cuenta del mismo impuesto ya soportadas durante el ejercicio).

Con esta nueva forma de cálculo de los pagos fraccionados, el Decreto-ley impugnado, durante un lapso de tiempo determinado, pero suficientemente relevante, incide en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

No desvirtúa la inconstitucionalidad que el Pleno declara, el que la medida controvertida haya afectado únicamente a un reducido grupo de contribuyentes, - las empresas con una cifra de negocios igual o superior a los 10 millones de euros-, porque aunque los declarantes del impuesto sobre sociedades durante el ejercicio en el que se llevó a cabo la modificación legislativa fueron más de un millón quinientas mil sociedades, de las cuales solo poco más del 2 son empresas cuya cifra de negocios era superior a los 10 millones de euros, son precisamente estas las que procuran al Estado mucho más de la mitad de la recaudación obtenida por ese impuesto.

El Pleno hace dos consideraciones para aclarar su Fallo, de un lado, que la constatada 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](#)-, y que no serán situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia, ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, ni tampoco, en este caso concreto, por exigencia del principio de seguridad jurídica, las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma.