



MOORE

FISCAL

EL TC DECLARA INCONSTITUCIONAL LA REGULACIÓN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Recientemente, el TC ha resuelto la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional, en relación con la regulación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades que introdujo el RD-I 2/2016, de 30 de septiembre.

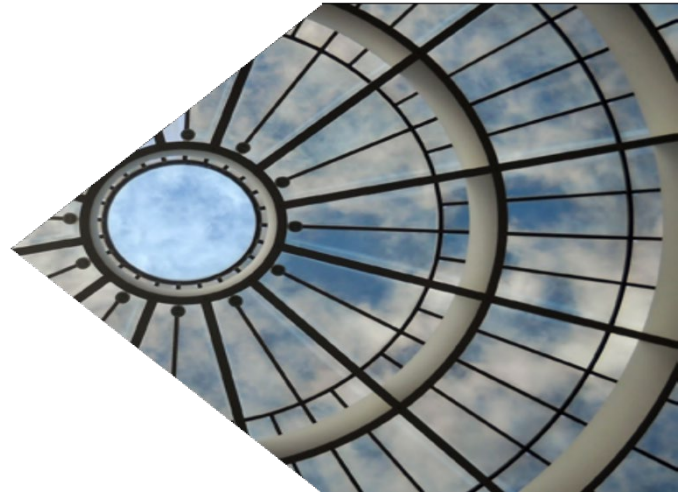
La mencionada norma introdujo en la regulación del Impuesto el incremento de los pagos fraccionados mínimos del Impuesto sobre Sociedades, fijándose, con carácter general, en el 23 por ciento del resultado contable, sin otros ajustes. Esta modificación afectó a los sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo alcanzara los 10 millones de euros.

Además de fijar un pago fraccionado mínimo, se modificó también el cálculo del pago fraccionado sobre la base, incrementándose el tipo del 17 al 24%.

La sentencia 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.

Así, entiende el Tribunal Constitucional que la modificación operada afecta al deber de contribuir, pues incide sobre el Impuesto sobre Sociedades, uno de los principales tributos del sistema tributario y, además, su entidad es considerable, dado que alcanza a los elementos principales del pago fraccionado.

Aunque la modificación en cuestión no incide en la cuantía final del impuesto, pues se refiere a un pago a cuenta, el Tribunal considera que afecta de forma sustancial a su cuantificación y lo hace respecto de las empresas de mayor tamaño que, aunque relativamente pocas en número, son las que aportan más de la mitad de la recaudación del impuesto.



Se estima por tanto, la cuestión de inconstitucionalidad por el uso indebido del Real Decreto-ley, aunque no se pronuncia el Tribunal sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica, aspecto que también había sido planteado por la Audiencia Nacional.

Cabe resaltar que, como en ocasiones anteriores, la sentencia contiene un pronunciamiento sobre los efectos temporales de dicha declaración de inconstitucionalidad, señalando que no podrán ser revisadas con fundamento en dicho pronunciamiento ni las situaciones 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.

Ante esta situación, cabe plantearse cuáles son los efectos de esta declaración de inconstitucionalidad para aquellos contribuyentes que puedan verse afectados. El primer pago fraccionado que se calculó conforme al sistema previsto en el RD-I fue el de octubre de 2016, por lo que los realizados entre esa fecha y julio de 2018 -fecha en la que la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, contempló dicha medida, desapareciendo así el vicio de inconstitucionalidad- estos contribuyentes tienen la posibilidad de impugnar las autoliquidaciones en las que ingresaron un pago fraccionado superior al que les correspondía para obtener *"la devolución de ingresos indebidos"*.

Es cierto que, dado la mecánica del Impuesto, esas cantidades habrán quedado regularizadas al presentar la correspondiente autoliquidación anual del IS, por lo que no procede su devolución, pero sí cabría solicitar tal devolución por el importe de los intereses de demora sobre esos excesos, es decir, calculados sobre 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 previamente vigente.

En cuanto a las posibles vías de impugnación al alcance del contribuyente, parte de la doctrina se decanta por considerar que la vía de la rectificación de autoliquidación con solicitud de devolución de ingresos indebidos sería una vía idónea para ello. No obstante, existe la posibilidad de que la Agencia Tributaria considere que no se trata de un ingreso indebido en sentido estricto y rechace dicha solicitud. En estos casos, una alternativa sería la solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado, cuya solicitud debe presentarse en el plazo de un año desde la publicación en el BOE de la sentencia del Tribunal Constitucional.

