

# Efectos de la sentencia del tribunal constitucional que declara inconstitucional el Real Decreto-Ley 2/2016, relativo a los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades

Analizamos la sentencia del Tribunal Constitucional que declara la inconstitucionalidad de la norma que exigía calcular los pagos fraccionados sobre el resultado contable.

Julio 2020

## Tu contacto en PwC Tax & Legal Services:

### Jaume Cordunella Marqués

Socio en el área de Procedimientos Tributarios de PwC Tax & Legal Services

[jaume.cornudella.marques@pwc.com](mailto:jaume.cornudella.marques@pwc.com)

### Anabel Morcillo

Socia en el área de Procedimientos Tributarios de PwC Tax & Legal Services

[anabel.morcillo@pwc.com](mailto:anabel.morcillo@pwc.com)

Tal como ya adelantamos en un periscopio previo con ocasión de la aparición de la nota informativa que publicó el propio Tribunal Constitucional (TC) recientemente, este Tribunal ha declarado que el Real Decreto-ley 2/2016 es inconstitucional.

El RDL 2/2016 establecía que la cantidad a ingresar en concepto de pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades no podía 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, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad y correspondientes al mismo período impositivo. Este pago mínimo era y es de aplicación para aquellos contribuyentes cuya cifra de negocios en los doce meses anteriores al inicio del período impositivo haya sido al menos 10 millones de euros.

La norma ha dado lugar a situaciones paradójicas en las que sociedades que tienen bases imponibles negativas y resultados positivos han tenido que hacer pagos fraccionados a cuenta de una obligación principal que no existe ni existirá.

El TC entiende que la modificación normativa operada con el RDL 2/2016 afecta al régimen

general del deber de contribuir que establece el artículo 31 de la Constitución española (CE). Un decreto-ley puede modificar un tributo o aspectos concretos del mismo, pero lo que no puede hacer es alterar el régimen general de un deber previsto en el Título I de la CE. Precisamente, el TC aprecia que el RDL 2/2016 incurre en esta prohibición, puesto que:

- El IS es un pilar básico del sistema tributario, junto con el IRPF. Luego, un cambio importante en esta figura puede cambiar el sistema tributario general.
- Se ha alterado un elemento que afecta significativamente a la forma de cálculo de la manifestación de la capacidad económica que se somete a gravamen. Aunque el pago fraccionado es una obligación autónoma de la principal, su existencia y justificación depende de la misma capacidad económica.
- La nueva regulación altera sustancialmente la previamente existente.



**El TC declara que no pueden ser susceptibles de revisión situaciones resueltas mediante sentencia firme o situaciones consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas.**

Por los anteriores motivos, el TC declara así que el RDL 2/2016 es inconstitucional y nulo en su integridad.

Por lo que se refiere a los efectos más evidentes que este fallo puede tener en los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que tuvieron que hacer pagos fraccionados atendiendo al sistema de cálculo previsto en el RDL, indicamos los siguientes:

1. Los contribuyentes tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos por los pagos en exceso que tuvieron que hacer con la regulación declarada inconstitucional. Entendemos que estos excesos de pago deben calcularse por comparación con el régimen preexistente y que fue derogado por el RDL 2/2016.
2. En la mayoría de las situaciones, los contribuyentes habrán sido resarcidos de estos excesos en el momento de presentar la autoliquidación del IS correspondiente a cada ejercicio, bien sea por un menor pago de la deuda tributaria o por mayor cobro de una devolución. Así, normalmente no existirá un derecho a que se practique una devolución efectiva, pero los contribuyentes sí tienen derecho a que se les compense por el perjuicio soportado, cobrando intereses de demora por los excesos pagados. Téngase en cuenta que el plazo que transcurre entre que se efectúa el primer pago fraccionado y la devolución efectiva de los excesos de pago puede llegar a ser en ocasiones de 21 meses, siendo el tipo de interés vigente del 3,75%.
3. El reconocimiento de que son correctas las solicitudes de devolución y de pago de intereses de demora comportará que la AEAT deba dictar liquidaciones provisionales. En consecuencia, se interrumpe la prescripción del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios a los que afectaría la liquidación provisional.
4. El RDL preveía una segunda modificación: alteraba el porcentaje del pago fraccionado sobre la base

imponible, que pasaba a ser del 24% (para las entidades sujetas al tipo general, frente al 17% que existía previamente. Como el TC declara inconstitucional todo el RDL, también tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos quienes hayan tenido que hacer pagos con este tipo incrementado (sociedades cuya cifra de negocios fue superior a 6 millones en el año anterior).

5. El RDL estuvo en vigor hasta julio de 2018, por lo que los pagos fraccionados que están afectados por la declaración de inconstitucionalidad son los efectuados entre octubre de 2016 y abril de 2018.
6. El TC declara que no pueden ser susceptibles de revisión situaciones resueltas mediante sentencia firme o situaciones consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas. En estas circunstancias habrá que analizar si es posible exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

El TC no analiza otras posibles causas de inconstitucionalidad de la norma, especialmente la infracción del principio de capacidad económica. Esto significa que sigue abierta la posibilidad de impugnar por este motivo la normativa posterior a julio de 2018 y que reitera la exigencia del pago fraccionado mínimo para las sociedades con una cifra de negocios superior a 10 millones de euros.

Por último, la anulación de un decreto-ley por haber excedido los límites constitucionales propios del mismo exige que nos planteemos si puede afectar a otros apartados del Impuesto sobre Sociedades que se han modificado mediante esta figura, como es el caso de la obligación de incorporar las dotaciones de cartera por quintas partes (RDL 3/2016). En estos casos, habrá que analizar la conveniencia de instar rectificaciones de las autoliquidaciones presentadas.