

Pagos fraccionados mínimos: dudosa legalidad y alto coste

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, fue modificada por el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, estableciendo un importe mínimo para los pagos fraccionados

12 de febrero de 2021

Ponte en contacto con PwC Tax & Legal Services:

Roberta Poza Cid

Socia en el departamento de Fiscalidad Internacional
roberta.poza.cid@pwc.com

Como es bien sabido, con efectos desde el 1 de enero de 2016, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, fue modificada por el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, estableciendo un importe mínimo para los pagos fraccionados, calculado sobre el resultado contable, en lugar de sobre la base imponible o resultado fiscal del periodo, sobre el cual debería, en puridad técnica, calcularse.

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores hubiese sido mayor a 10 millones de euros se vieron obligados a ingresar una cantidad que no podía ser inferior, en ningún caso, al 23% del resultado positivo de su cuenta de pérdidas y ganancias (para aquellas empresas sujetas al tipo general del impuesto del 25%, siendo del 25% para las empresas a las que resulta de aplicación el tipo incrementado del impuesto).

Desde el principio, la reforma planteó importantes dudas de constitucionalidad, tanto por considerarse que podía atentar contra la capacidad de pago como por el instrumento jurídico por el que se había introducido: el Real Decreto-Ley, reservado a casos de extraordinaria y urgente necesidad, y cuyo uso está limitado en el ámbito tributario.

Consciente de esta circunstancia, el Gobierno procedió a incorporar esta modificación al impuesto, con efectos para los períodos impositivos que se iniciasen a partir del 1 de enero de 2018, por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2018. De esta forma, se pretendía dar rango legal estable a la modificación introducida, pero, nuevamente, no se acudió a la tramitación legislativa ordinaria, sino que se utilizó otro atajo: la Ley de Presupuestos Generales del Estado, para la que también imperan ciertos límites a la hora de modificar la legislación tributaria, tal como ha señalado, en una jurisprudencia consolidada, el propio Tribunal Constitucional.

Y hacía bien, ya que el Tribunal Constitucional, en su sentencia del 7 de julio del año pasado, declaró inconstitucional y nulo el Real Decreto-ley 2/2016 en su integridad, por vulnerar los límites materiales de un instrumento normativo de esta naturaleza. Es decir, por haber utilizado la vía del Real Decreto-Ley para introducir una modificación del Impuesto sobre Sociedades de tal magnitud: el Constitucional consideró que los pagos fraccionados son un elemento esencial del tributo que no podía ser modificado por Real Decreto-Ley.



Como consecuencia de esta sentencia, quedan anulados los pagos fraccionados mínimos, calculados sobre el resultado contable

Deja, sin embargo, el Tribunal Constitucional pendiente de resolver la otra cuestión planteada en el recurso, como es la posible infracción sustancial del principio de capacidad económica establecido por nuestra Constitución. Un aspecto de suma importancia e interés, que esperamos sea aclarado en el futuro.

Como consecuencia de esta sentencia, quedan anulados los pagos fraccionados mínimos, calculados sobre el resultado contable, realizados en los ejercicios 2016 y 2017. Si bien sigue siendo de aplicación este método para el ejercicio de 2018 y los siguientes, gracias a la modificación legislativa introducida por la Ley General de Presupuestos de 2018.

Amenazas

Pero, tal como venimos apuntando, sobre esta norma siguen pesando dos amenazas muy relevantes: el uso de la Ley anual de Presupuestos para modificar un elemento esencial del tributo, y la posible vulneración del principio constitucional de capacidad económica.

Por otro lado, cabe cuestionarse la conveniencia, desde un punto de vista financiero, de estos pagos fraccionados mínimos. Ya que están produciendo un incremento artificial, e incluso ineficiente, de los ingresos del Estado, incrementando artificialmente los procedimientos de devolución y, en caso de que se declarase inconstitucional, la Administración tendría que abonar al contribuyente intereses de demora al tipo del 3,75% anual. Este coste es especialmente absurdo teniendo en cuenta que actualmente los tipos de interés reales son negativos, produciéndose, finalmente, una financiación a unos tipos extraordinariamente caros.

De hecho, entre los años 2015 y 2018, la Administración ha tenido que abonar 1.091 millones de euros en intereses de demora, a razón de 270 millones de euros de media anual. Un coste que se podría haber evitado, al menos en parte, si se legislase mediante ley ordinaria y no recurriendo,

una y otra vez, a los atajos que limitan el control parlamentario.

Esta es, en resumen, la situación a día de hoy –dudosa desde el punto de vista legal e ineficiente desde un punto de vista financiero–, a la que nos ha llevado una actuación que, recurriendo en demasiadas ocasiones a atajos legislativos, menoscaba la seguridad jurídica e impone un coste excesivo para las empresas, y, lo que es incluso peor, para el Presupuesto del Estado