



# Las limitaciones constitucionales en la utilización del decreto-ley para modificar piezas clave de nuestro sistema tributario

**Pablo Chico de la Cámara**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

## Extracto

La Sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio, mantiene su línea continuista sobre los límites materiales y formales del decreto-ley en materia tributaria, declarando la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, que elevó de forma considerable la base de cálculo del régimen de los pagos fraccionados para determinados sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades. Podría aprovecharse la modificación que resulta necesaria por el fallo del Tribunal Constitucional para eliminar también el sistema de «cuota» de pagos fraccionados al hacer referencia a los resultados económicos del periodo impositivo anterior que casa mal con el principio de capacidad económica pues toma como referencia datos económicos mencionados a un periodo impositivo distinto de la obligación tributaria de la que trae causa. La limitación de los efectos de la sentencia podría producir situaciones no deseadas de contribuyentes que hubieran recurrido en plazo dichas autoliquidaciones solicitando el pago de intereses de demora aprovechando el desfase temporal que tarda la sentencia en publicarse en el Boletín Oficial del Estado.

**Palabras clave:** decreto-ley; reformas urgentes; capacidad económica.

**Cómo citar:** Chico de la Cámara, P. (2020). Las limitaciones constitucionales en la utilización del decreto-ley para modificar piezas clave de nuestro sistema tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 453, 99-112.





# The constitutional limitations on the use of the law decree to modify key elements of our tax system

Pablo Chico de la Cámara

## Abstract

The Sentence of the Constitutional Court 78/2020, of July 1, keeps its continuity line on the material and formal limits of the Decree Law on tax matters, declaring the unconstitutionality and nullity of the RDL 2/2016, of September 30, which considerably increased the calculation basis of the system of installment payments for certain taxpayers of Corporation Tax. The modification that is necessary by the ruling of the Constitutional Court could also be used to eliminate the system of «quota» of installment payments by referring to the economic results of the previous tax period that do not match the principle of economic capacity as it takes data as a reference financial statements referenced to a tax period other than the tax liability for which it is caused. The limitation of the effects of the sentence could produce unwanted situations of taxpayers who have appealed such self-assessments in time requesting the payment of late payment interest taking advantage of the time lag that the sentence takes to be published in the Official State Gazette.

**Keywords:** decree-law; urgent reforms; economic capacity.

**Citation:** Chico de la Cámara, P. (2020). Las limitaciones constitucionales en la utilización del decreto-ley para modificar piezas clave de nuestro sistema tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 453, 99-112.





## Sumario

1. Planteamiento
  2. Límites formales y materiales a la utilización del decreto-ley en nuestro sistema tributario
    - 2.1. Límite formal: El presupuesto habilitante del uso del instrumento normativo del decreto-ley a través de «la extraordinaria y urgente necesidad»
    - 2.2. Límite material: La ausencia de afectación al deber de contribuir
      - 2.2.1. El tributo afectado mediante un análisis de su naturaleza, estructura y función que cumple en el conjunto del sistema tributario
      - 2.2.2. Elemento esencial del tributo modificado
      - 2.2.3. Alcance de la medida afectada
  3. Algunas reflexiones críticas
- Referencias bibliográficas



An act against Constitution is void

Edward Corwin

## 1. Planteamiento

El Tribunal Constitucional (TC) en la Sentencia 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920), ha tenido ocasión de pronunciarse de nuevo sobre los límites materiales y formales del decreto-ley en materia tributaria. En particular, ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, que modificó el régimen de los pagos fraccionados endureciéndolo para determinados sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades (IS).

El fallo es continuista con la doctrina dictada en estos últimos años al defender el uso del decreto-ley en materia tributaria aunque condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos formales y materiales. No obstante, es de lamentar que haya vuelto a limitar los efectos de la sentencia, no permitiendo revisar aquellas situaciones dictadas con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 Ley Orgánica del Tribunal Constitucional –LOTC–), ni las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma (en la línea defendida de nuevo con las Sentencias del TC 73/2017 –NCJ062508–, 151/2017 –NCJ062909–, 61/2018 –NCJ063338–, 76/2018 –NCJ063395– y 126/2019 –NFJ075398–), tras el paréntesis de las sentencias que se dictaron respecto al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (*vid.*, entre otras, las Sentencias del TC 26/2017 –NCJ062176–, 37/2017 –NFJ066091–, 48/2017 –NCJ062355–, 59/2017 –NCJ062411– y 72/2017 –NCJ062507–) y que invitaron a una falsa creencia de que el Alto Tribunal había modificado su criterio anterior superando la cuestionada «jurisprudencia prospectiva».

## 2. Límites formales y materiales a la utilización del decreto-ley en nuestro sistema tributario

### 2.1. Límite formal: El presupuesto habilitante del uso del instrumento normativo del decreto-ley a través de «la extraordinaria y urgente necesidad»

Como ha venido señalando el TC, la concurrencia de la «extraordinaria y urgente necesidad» debe analizarse caso por caso, y respecto de cada grupo de preceptos porque solo de

este modo podrá realizarse un examen apropiado sobre la conexión de sentido entre la situación de urgencia definida y la medida concreta adoptada para subvenir a la misma (Sentencias del TC 199/2015, de 24 de septiembre –NCJ060441–; y 61/2018, de 7 de junio –NCJ063338–).

Cabe afirmar que en su exposición de motivos, el Gobierno justificó de forma suficiente las razones imperiosas que permitían el empleo de esta técnica normativa, como son la necesidad de cumplir con los objetivos de reducción del déficit presupuestario reconocidos en el artículo 135 de la Constitución española (CE) y el requerimiento dirigido a las autoridades españolas por el Consejo de la Unión Europea (UE)<sup>1</sup>.

Precisamente el TC ha tenido ocasión de legitimar la «extraordinaria y urgente necesidad» tanto para situaciones de «*coyunturas* económicas problemáticas», donde hay que subvenir a situaciones concretas de los objetivos gubernamentales que por razones difíciles de prever requieren de una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes (Sentencias del TC 31/2011, de 17 de marzo –NCJ054610–, FJ 4.º; 137/2011, de 14 de septiembre –NCJ055592–, FJ 6.º; 100/2012, de 8 de mayo –NCJ056954–, FJ 8.º; y 73/2017, de 8 de junio –NCJ062508–, FJ 1.º), como para reformas *estructurales* del sistema, en las que se requiere una acción ágil y expeditiva (Sentencias del TC 137/2011 –NCJ055592–, FJ 6.º; 183/2014 –NCJ058888–, FJ 5.º; 47/2015 –NCJ059626–, FJ 5.º; 139/2016 –NCJ061471–, FJ 3.º; y 51/2018 –NCJ063285–, FJ 4.º).

En nuestra opinión, con el establecimiento de un régimen especial de pago fraccionado para las «grandes entidades» a través del Real Decreto-Ley 2/2016, nos encontraríamos ante la segunda de las justificaciones, no solo por el compromiso de estabilidad presupuestaria que se ha convertido para todos los Estados miembros de la UE en una obligación permanente, sino también por la duración de la medida que ha perdurado durante todos estos años *in nihilo tempore*, a diferencia del supuesto puntual (sometido a un plazo breve de caducidad de regularización extraordinaria de carácter voluntario –hasta el día 30 de noviembre de 2012–) del establecimiento de la denominada eufemísticamente «declaración tributaria especial» (amnistía fiscal) impulsada por el Gobierno entrante en el año 2012 a través del Real Decreto-Ley 12/2012, y que obligó a poner en marcha de forma urgente un paquete de acciones para reducir el importante déficit público existente en aquel momento de más de un 8 % del producto interior bruto.

<sup>1</sup> La Audiencia Nacional (AN) en el Auto de 19 de diciembre de 2018 (rec. núm. 900/2016 –NFJ072640–) por el que se acordó plantear la cuestión de inconstitucionalidad que fue el germen de esta Sentencia del TC 78/2020, objeto de este análisis, apuntaba en esta línea que respecto a esta cuestión de forma no merecía reproche la utilización del decreto-ley, y a pesar del hecho de que tales objetivos se marcaron varios años antes y que ya fuera advertido el Gobierno español sobre el incumplimiento de los mismos sin que adoptara medidas efectivas para alcanzarlos, sin embargo, esta circunstancia no impedía que pudiera apreciarse la concurrencia del presupuesto habilitante.

Como venimos apuntando, razones no solo «cuantitativas» sino «cualitativas» también pueden ser invocadas para vetar el uso del decreto-ley en nuestro sistema tributario. Esto explica que la Sentencia del TC 73/2017 (NCJ062508), tras admitir –partiendo de los datos extraídos del Informe anual de recaudación tributaria de la Agencia Tributaria– que del total de ingresos tributarios (159.536 millones de euros), tanto el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) con una ponderación recaudatoria del 41,98 %, así como el IS, con un peso recaudatorio del 10,15 %, cumplirían con esta exigencia «cuantitativa», sin embargo, el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) solo representaría el 1,61 % del total de la recaudación (2.568 millones). En coherencia con dichos datos económicos, el Alto Tribunal podría haber declarado inconstitucional y nulo dicho Real Decreto-Ley 12/2012, respecto del IRPF y del IS, admitiendo sin embargo su validez para el IRNR, pero, en cambio, justificó la inconstitucionalidad de la medida también para el gravamen para no residentes alegando que:

[...] aunque no puede afirmarse lo mismo del impuesto sobre la renta de no residentes, *aisladamente considerado*, lo cierto es que este tributo es un apéndice inseparable del IRPF y del IS (de los que constituía parte formalmente hasta 1998); su conjunción sirve para culminar la personalización del reparto de la carga fiscal, y su efecto, al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y de los objetivos de redistribución de la renta. En consecuencia, si bien su concreta alteración no tiene virtualidad suficiente para alterar el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, no cabe duda de que la alteración conjunta entre los tres impuestos del gravamen que soportan la generalidad de las personas físicas y jurídicas, residentes y no residentes podría afectar al modo de reparto de dicha carga (FJ 3.º). (La cursiva es nuestra –es decir, por razones cuantitativas–).

Nótese, sin embargo, que el TC en la Sentencia 189/2005, de 7 de julio (NFJ020336), admitió sorprendentemente sin vacilaciones el uso del decreto-ley para introducir una importante modificación en la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) en los supuestos de transmisión *mortis causa* de la empresa familiar y de la vivienda habitual del causante, pese a ser el ISD un «complemento» también del IRPF para gravar la renta de las personas físicas, pero en palabras del Alto Tribunal, este tributo sucesorio «a diferencia del IRPF, no se configura como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, sino que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica» (FJ 8.º).

## 2.2. Límite material: La ausencia de afectación al deber de contribuir

El artículo 86.1 de la CE permite el uso del decreto-ley para materias que afecten exclusivamente a «derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I», de entre los que cabe incluir el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ex artículo 31.1 de la CE.

El TC tiene consolidada una doctrina por la que quedaría vedado su uso por afectar al deber de contribuir cuando la modificación normativa incida en una «pieza básica del sistema tributario». Nótese que se trata de un concepto jurídico indeterminado que obligará a analizar caso por caso si nos encontramos ante un tributo con un «peso importante» en la recaudación general de nuestro sistema tributario. Así las cosas, cabe cuestionar si cabe excluir esta vía para no solo los tributos que desde un punto de vista «cuantitativo» tengan una ponderación importante en la recaudación general, sino también para aquellos que también «cualitativamente» afecten a la estructura tributaria. Hasta la fecha, el tribunal ha tomado en cuenta ambos aspectos, lo que ha llevado en estos años a rechazar este instrumento para regular el IRPF, el IS o el IRNR (Sentencias del TC 182/1997, de 28 de octubre –NFJ005623–; 73/2017, de 8 de junio –NCJ062508–, y 78/2020, de 1 de julio –NCJ064920–), pero, sin embargo, se ha admitido para modificaciones del ISD (Sentencia del TC 189/2005, de 7 de julio –NFJ020336–) –para aquellos que donen o hereden–, o del impuesto sobre matriculación en Canarias (Sentencia del TC 137/2003, de 3 de julio –NFJ014343–) –respecto de aquellos que adquieran un vehículo en Canarias–.

Esta posición integradora podría fundamentarse en que la «declaración tributaria especial» (en términos informales la «amnistía fiscal») aprobada por el Gobierno en el año 2012 por decreto-ley fue declarada inconstitucional por la citada Sentencia del TC 73/2017, afectando a piezas básicas de nuestro sistema tributaria como son el IRPF, el IS o el IRNR, aunque debe reconocerse no sirvió para aflorar ingentes patrimonios ocultos por lo que en términos económicos no generó una importante recaudación (según datos oficiales se recaudaron 1.191 millones de euros). Menores reproches de constitucionalidad nos generaría el uso del decreto-ley para regular el sector del juego, o del tabaco, por configurarse como un «ámbito sectorial», lo que escaparía de su consideración como «piezas básicas del sistema tributario».

Siguiendo al Alto Tribunal, una medida introducida en un decreto-ley gravita sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cuando afecta a tres extremos:

### 2.2.1. El tributo afectado mediante un análisis de su naturaleza, estructura y función que cumple en el conjunto del sistema tributario

La exposición de motivos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), reconoce que dicho tributo:

[...] constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, encontrando ambas figuras su razón de ser en el artículo 31 de la Constitución, que exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

El TC en sus Sentencias 73/2017 (NCJ062508), FJ 3.º, y 78/2020 (NCJ064920), FJ 3.º, entiende que la alteración sustancial de sus elementos esenciales afectaría al modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas jurídicas puestas de manifiesto mediante una capacidad económica gravable. Así las cosas, el IS en su integración con el IRPF, constituye uno de los «pilares estructurales» del sistema tributario a través de los cuales se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Esto los convierte –concluye el Alto Tribunal– en figuras impositivas primordiales para conseguir que el sistema tributario atienda tanto a la justicia tributaria, que exige el artículo 31.1 de la CE, como a los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, que imponen los artículos 131.1 y 138.1 de la CE (Sentencia del TC 78/2020 –NCJ064920–, FJ 5.º).

Esta primera consideración nos conduce a preguntarnos si los «pagos fraccionados» constituyen además un elemento del tributo «esencial» que afecte al deber de contribuir.

### 2.2.2. Elemento esencial del tributo modificado

La materia regulada por el decreto-ley afecta a los «pagos fraccionados» que tienen la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público, en particular, de naturaleza tributaria. Como prescribe el artículo 23 *in fine* de la LGT tienen un carácter «autónomo» respecto de la obligación tributaria principal<sup>2</sup>. Ahora bien, como advierte el Alto Tribunal, tanto la obligación anticipada como la principal son dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria (art. 17 LGT), que concurren de forma autónoma en el tiempo, al

<sup>2</sup> Resulta de interés la clásica sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 12 de noviembre de 1993 (rec. núm. 6561/1992 –NFJ003194–), por la que se declaró nula la redacción del derogado artículo 62.1 a) del Reglamento del IRPF, a través de una elevación del porcentaje de los pagos fraccionados para los empresarios y profesionales, por entender que, aunque dicha obligación a cuenta sea autónoma de la principal, esto no empece a que los pagos a cuenta respondan de la manera más fiel posible a lo que pueda preverse como contenido final de la obligación. Así, califica de «ilógico» remitirse a un factor económico pretérito para cuantificar una obligación a cuenta actual. El profesor Rozas Valdés (1994, p. 844) acierta al sostener que el TS no se atrevió a mencionar abiertamente la lesión al principio de capacidad económica, y recurrió a un eufemismo calificándolo de «ilógico». Con buen criterio también Alguacil Mari (2017) califica la medida de elevar el importe de los pagos fraccionados a través del Real Decreto-Ley 2/2016, como de «irracional», pues frente a la tendencia a la baja de los tipos de gravamen en el IS, sin embargo, el Gobierno elevó la base de cálculo de los pagos fraccionados, pues:

[...] si se hubiera intentado aumentar la recaudación del impuesto, tal y como se aduce en la exposición de motivos, lo lógico hubiera sido volver a aumentar el tipo de gravamen, o eliminar exenciones en la base imponible, no aumentar la base y el porcentaje de los pagos fraccionados, y establecer un mínimo importe que puede ser superior, en muchos casos, a la cuota tributaria. La lógica de los pagos fraccionados, es únicamente la de adelantar el impuesto que probablemente se devengara en el futuro, no generar prestaciones provisionales totalmente desconectadas del mismo, y con el propósito de que sean de mayor importe que la cuota impositiva definitiva.

gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente (Sentencia del TC 78/2020 –NCJ064920–, FJ 3.º).

Nótese que los supuestos que dan lugar al nacimiento así como de la obligación de presentar pagos a cuenta han de venir necesariamente regulados por una «norma con rango de Ley» como exigen los apartados b) y h) del artículo 9 de la LGT, dada su naturaleza jurídica como prestaciones patrimoniales de carácter público ex artículo 31.3 de la CE.

### 2.2.3. Alcance de la medida afectada

De acuerdo con el artículo 40.5 de la LIS los pagos fraccionados tienen la consideración de «deuda tributaria» presentándose a cuenta de la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo que esté en curso el día primero de cada uno de los meses de abril, octubre y diciembre (art. 40.1 LIS). El legislador ha establecido dos métodos de cálculo a elección del contribuyente si no supera una cifra neta de negocios de 10 millones de euros: el método de cuota y el de la base imponible.

Los porcentajes del pago fraccionado (que deben ser «proporcionados» a la cuota final a pagar a fin de ser respetuoso con el principio de capacidad económica) varían en función del método de cálculo:

- Para el régimen general (sistema de «cuota») el porcentaje fijo en todos los casos es del 18 %.
- Para el régimen excepcional (sistema de «base») el porcentaje será el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeando por exceso. Ahora bien, el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, que solo afectó a este sistema de «base» estableció una regla especial para esta segunda modalidad aplicándose sobre aquellas entidades que tuvieran al menos una cifra neta de negocio de 10 millones de euros, así como para las entidades de hidrocarburos y de crédito gravadas al tipo del 30 %. La medida introducida es de gran calado por cuanto obligaba a determinar la base de cálculo para estas sociedades no sobre el porcentaje de 5/7, sino de 19/20, estableciendo un límite mínimo de porcentaje del 23 % con carácter general, y del 25 % para las entidades de crédito y de hidrocarburos.

La medida adoptada podría calificarse de «desproporcionada» por cuanto el Real Decreto-Ley 2/2016, además de elevar el porcentaje a aplicar sobre la base de cálculo del pago fraccionado, obligaba a estas sociedades (recuérdese, a aquellas con cifra neta de negocio de 10 millones de euros durante el periodo impositivo en curso, así como entidades de crédito y de hidrocarburos) a cuantificar dicha base de cálculo mediante una renta

bruta, es decir, sin posibilidad de aplicar ajustes extracontables<sup>3</sup>, y otros beneficios fiscales de la cuota, así como retenciones e ingresos a cuenta del mismo impuesto ya soportados durante el ejercicio.

La cuestión no es baladí, pues debe existir una coherencia interna entre la obligación a cuenta y la principal. Sin embargo, esta relación intrínseca no concurre tal como pudo acreditar la sociedad recurrente (se trataba en particular de una entidad de tenencia de valores extranjeros –ETVE–), por cuanto de no existir la medida afectada a través del Real Decreto-Ley 2/2016, hubiera presentado un pago fraccionado aproximado de 300.000 euros. Sin embargo, debido a las limitaciones introducidas, dicha entidad tuvo que adelantar un pago fraccionado por importe de 6.583.581,20 euros<sup>4</sup>.

### 3. Algunas reflexiones críticas

1. La declaración de inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto-Ley 2/2016 obliga a derogar este régimen especial equiparando el tratamiento fiscal para todas las sociedades y con independencia de su volumen de negocio, o si son entidades financieras o de hidrocarburos.
2. Es de lamentar que el TC haya eludido el debate de si resulta o no compatible con el principio de capacidad económica que unas entidades tengan que soportar una mayor presión fiscal (aunque sea por la vía de obligaciones anticipadas del impuesto) simplemente porque según la justificación del Alto Tribunal (Sentencia del TC 78/2020 –NCJ064920–, FJ 5.º) resulta estéril enjuiciar esta cuestión al haberse ya declarado inconstitucional el citado real decreto-ley por ser irrespetuoso con el límite material del artículo 86.1 de la CE. En efecto, se echa de menos que

<sup>3</sup> Lo que lleva al legislador a ignorar «conscientemente» para la base de cálculo, entre otras, las rentas exentas, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, o la amortización fiscal del fondo de comercio.

<sup>4</sup> En este mismo orden de cifras, la AN en la Sentencia de 9 de abril de 2018 (rec. núm. 907/2016 –NFJ070600–) también tuvo que enjuiciar la situación de la entidad Acciona que de no dictarse el real decreto-ley no hubiera tenido que presentar pagos fraccionados, pero que, sin embargo, tras dicha obligación mínima del 23 % impuesta por el citado Real Decreto-Ley 2/2016, tuvo que presentar pagos fraccionados por importe de 43.445.434 euros pese a dar como resultado una base imponible negativa de 61.979.286 euros, lo que le llevó a tener que pedir una devolución por importe de 54.433.263 euros, añadiendo las retenciones también ingresadas durante el ejercicio de 10.987.828 euros. Sin embargo, la AN desestimó las pretensiones de la parte recurrente declarando (aunque sin ningún peso argumental) que no vulneraban dicha disposición los principios de igualdad, capacidad económica y de no confiscatoriedad. Dicha sentencia fue confirmada posteriormente por el TS que mediante Auto de 10 de octubre de 2018 (rec. núm. 346/2018 –NFJ071660–) inadmitió el recurso de casación contra la mencionada Sentencia de la AN de 9 de abril de 2018.

el Alto Tribunal tras declarar que el real decreto-ley es inconstitucional y nulo por afectar al deber de contribuir ya no considerara necesario valorar si además el citado cuerpo normativo vulneraba la capacidad económica al establecerse unos pagos fraccionados desproporcionados y alejados de la capacidad de pago de los sujetos pasivos que están llamados a presentar dicha obligación. Entendemos que la labor de control hermenéutico que realiza el TC como intérprete supremo de todo el ordenamiento jurídico a fin de que sea respetuoso con nuestra Carta Magna le obligaba a no eludir ningún otro juicio de valoración. Ahora bien, habría sido factible que atendiendo al concepto de capacidad económica «potencial» sentado en su consolidada y cuestionada doctrina anterior (*vid.* las Sentencias del TC 37/1987 –NFJ000269–, 186/1993 –NFJ002924– y 295/2006 –NFJ024032–) se hubiera salvado este reproche jurídico considerándolo respetuoso con el principio de justicia material tributaria proclamado en el artículo 31.1 de la CE, pues las grandes sociedades «potencialmente» generan ingresos suficientes como para poder cumplir con dicha obligación...<sup>5</sup>.

3. En nuestra opinión, el sistema de «cuota» que hace referencia a los resultados económicos del periodo impositivo anterior casa mal con el principio de capacidad económica al tomar como referencia datos económicos mencionados a un periodo impositivo distinto de la obligación tributaria de la que trae causa. Ahora bien, la posibilidad de que la legislación vigente permita al sujeto pasivo optar por el otro sistema de «base» minimiza la tensión con este principio de justicia material tributaria.

Sin embargo, la obligatoriedad del sistema de «base imponible corrida» para determinadas entidades jurídicas que están gravadas igualmente al IS sí entendemos que podría tropezar con el principio de capacidad económica, pese a referenciarse a datos del mismo ejercicio del que se declara<sup>6</sup>, siempre que el importe que se tome como base de cálculo del pago fraccionado resulte alejado de los datos reales sobre los que trae origen, máxime porque el legislador conscientemente está impidiendo la inclusión de conceptos que minorarán con seguridad el importe de la liquidación final del impuesto. No existe justificación alguna para la adopción

<sup>5</sup> A esta justificación podría haber llegado igualmente el legislador configurador del actual régimen del impuesto sobre actividades económicas (art. 82.1 c) del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales) para exigir el pago de dicho impuesto municipal a aquellas entidades que tengan un importe neto de cifra de negocio a partir de un millón de euros, pese a que no esté garantizado que en todos estos casos obtengan «beneficios».

<sup>6</sup> Esta afirmación en todo caso debe matizarse pues para determinar si dicha sociedad está obligada a este régimen especial por generar una cifra de negocio de 6 millones de euros, se toma como referencia el importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo *ex* artículo 40.1 de la LIS, por lo que puede existir cierta asincronía entre los ingresos generados en el periodo impositivo y los del periodo impositivo en curso. Esta conclusión no es un dato hipotético, sino totalmente real tal como ha acontecido a raíz de la crisis sanitaria de la COVID-19.

de este criterio, más allá de obtener una financiación temporal de un crédito fiscal (sin compensar con un abono automático de intereses por el enriquecimiento injusto generado).

La medida introducida por el real decreto-ley no supera el test de proporcionalidad, siguiendo la doctrina del TC (Sentencias del TC 55/1996, de 28 de marzo –NCJ065130–; 207/1996, de 16 de diciembre –NCJ065131–, y 198/2003, de 10 de noviembre –NCJ042295–), por cuanto ni es idónea, ni necesaria, ni equilibrada.

En efecto, en primer lugar, la medida no es idónea o adecuada, pues el cumplimiento de los compromisos de corrección del déficit por parte del Estado español con la UE, no pueden ser a costa de lesionar la capacidad económica de determinados sujetos. En segundo lugar, la medida en particular no es necesaria o imprescindible para alcanzar dicho fin, pues cabe arbitrar otras vías menos invasivas, pero con el mismo nivel de eficacia para alcanzar dicho fin de estabilidad presupuestaria (*v. gr.* reducción de gastos superfluos o no prioritarios, etc.). Por último, no resulta equilibrada, porque dicha medida altera de forma desproporcionada la cuantía a pagar por afectar a un importante número cualitativo de sociedades<sup>7</sup>. Nótese que, según los datos de la Agencia Tributaria, la medida adoptada por el real decreto-ley llevó a producir un incremento en la recaudación de un 175 % para las «grandes empresas y grupos».

4. En aras de lograr la más que necesaria uniformidad entre las rentas pagadas por las sociedades y las personas físicas, sería deseable eliminar el método de «cuota» en los pagos fraccionados en el IS, pues además de que no existe en el seno del IRPF, casa mal una base de cálculo de un pago fraccionado del ejercicio económico en curso referenciado sobre un «factor histórico» como son las cuotas tributarias pagadas de periodos impositivos ya cerrados. La crisis sanitaria de la COVID-19 nos ha mostrado con toda su crudeza la relativización de los resultados, siguiendo un clásico brocado del mundo empresarial: «rentabilidades pasadas no garantizan rentabilidades futuras...». Esto explica que el Gobierno en el estado de alarma tuviera que dictar el artículo 9 del Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, per-

<sup>7</sup> Suscribimos las palabras de Menéndez Moreno (2017), cuando afirma que:

[...] el Real Decreto-Ley 2/2016, parece así poner de manifiesto que el Gobierno se decantó por la solución más fácil y segura de instrumentar, dejando al margen el principio de equilibrio que ha de tutelar a los afectados. Así pues, parece que solo un criterio arbitrario como el de la facilidad recaudatoria, determinó quienes serían los «elegidos» para solventar, ellos solos, un problema del conjunto de la sociedad española. [...] Es evidente, pues, que desde la perspectiva de estos principios que se acaban de citar –principios de capacidad económica reconducible al de interdicción de la arbitrariedad, de igualdad, generalidad y seguridad jurídica– el juicio sobre la necesidad de la medida suscita reparos de constitucionalidad. Si, además, la medida desconoce, como ha sido el caso, el principio de intervención mínima, el resultado es infligir un sacrificio desequilibrado a los legítimos intereses de un único colectivo de contribuyentes.

mitiendo a los contribuyentes que habían optado en su momento por el sistema de cuota modificar su opción (vencido sin embargo el plazo originario de ejercicio que establece el art. 40.3 LIS), acogiéndose al sistema de base imponible corrida, que debe reconocerse se ajusta más a la capacidad económica actual.

5. La vuelta del TC a la jurisprudencia prospectiva, limitando sus efectos a los recursos interpuestos que permanezcan «vivos» no coadyuva precisamente a una reducción de la litigiosidad incentivando a los contribuyentes a recurrir por sistema cualquier norma sobre los que existan dudas de constitucionalidad<sup>8</sup>. No hacerlo podría llevar incomprensiblemente a cercenar cualquier derecho del contribuyente a solicitar el pago de intereses de demora por las cuotas pagadas de más con origen en una norma que posteriormente ha sido declarada inconstitucional y nula ex artículo 39.1 de la LOTC.

Resulta de gran interés el escrito de aclaración que presentó el abogado del Estado para que el TC se pronunciara sobre la expresión contenida en dicha sentencia respecto a la limitación de efectos a «situaciones consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma». Sin embargo, el Auto del TC 83/2020, de 21 de julio (NCJ064941) no arroja luz a esta cuestión por entender que:

[...] la aclaración solicitada excede del objeto de este trámite procesal. Con la denominación de solicitud de aclaración lo que en realidad se solicita al Tribunal es que precise si las autoliquidaciones cuya rectificación no se haya instado antes de la presente sentencia han de considerarse situaciones consolidadas por no haber sido recurridas en tiempo y forma. El Tribunal, sin embargo, no puede efectuar la precisión solicitada, pues si así lo hiciera estaría resolviendo una cuestión de legalidad ordinaria que, como tal excede de sus competencias al no corresponder a la jurisdicción constitucional determinar las concretas situaciones que tienen esta condición. Tampoco –concluye el Alto Tribunal– proceder aclarar la frase «consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma». El concepto aplicado en la sentencia corresponde a los que habitualmente emplea el Tribunal cuando por razones de seguridad jurídica, considera necesario limitar los efectos temporales de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una ley.

Por desgracia, el Alto Tribunal no aclara esta cuestión con lo que podría interpretarse que la limitación de los efectos no resulta aplicable a la situación que nos ocupa, por cuanto la obligación del pago fraccionado se concreta en una «autoliquidación» (no «liquidación

<sup>8</sup> Siguiendo a Falcón y Tella (1997), «con esta doctrina, conseguir la anulación de una liquidación con base en la inconstitucionalidad de la Ley tributaria se convierte en una carrera de obstáculos en que el más mínimo tropiezo deja al interesado en fuera de juego».

administrativa») que se presenta a través del modelo 202, por lo que estarían legitimadas para exigir los intereses de demora todas aquellas empresas que decidieron impugnar la autoliquidación (con origen en una disposición nula) antes de que la sentencia se publicase en el BOE (viernes, 31 de julio de 2020), que es el momento en que produce efectos *erga omnes* tal como proclama el artículo 164 de la CE<sup>9</sup>.

## Referencias bibliográficas

- Alguacil Mari, P. (2017). La aplicación del principio de capacidad económica a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 176, 17-58.
- Falcón y Tella, R. (1997). Efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre los recursos de amparo pendientes: la peligrosa doctrina sentada por la STC. 159/1997, de 2 de octubre, en relación con el gravamen complementario de la tasa sobre el juego. *Quincena fiscal*, 20, 5-10.
- Menéndez Moreno, A. (2017). Un Gobierno en funciones, el contenido y la forma: aspectos que cuestionan la constitucionalidad del Decreto –Ley 2/2016. *Quincena fiscal*, 4, 13-22.
- Moreno Fernández, J. I. (2019). *Die philosophie des als-ob*: el gravamen de las minusvalías como si fuesen plusvalías. En P. Chico de la Cámara, *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*. (1.ª ed.). Tirant lo blanch.
- Rozas Valdés, J. A. (1994). La deficiente eficacia del conflicto. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 84, 837-850.

<sup>9</sup> Nótese que este efecto da lugar a una situación kafkiana pues el conocimiento del fallo antes de que se publique formalmente en el BOE producirá un «efecto anuncio» en cascada de todas las entidades afectadas impugnando dichas autoliquidaciones que no son firmes al disponer de cuatro años para iniciar el procedimiento especial de revisión al tratarse de «autoliquidaciones» frente a las «liquidaciones administrativas» que como es sabido es solo de un mes. Siguiendo a J. I. Moreno Fernández (2019, p. 241):

[...] el plazo para la devolución será el de prescripción de cuatro años (art. 66 c) LGT) a contar no desde la fecha del ingreso indebido, sino desde que puede calificarse como indebido como consecuencia de la resolución del Tribunal Constitucional. Por tanto, el obligado tributario tiene el plazo de cuatro años para instar la rectificación de la autoliquidación practicada, que cuenta hacia delante y no hacia atrás, porque la nulidad radical de una norma, y por tanto, la de sus actos de aplicación, no se ve afectada por el instituto de la prescripción, razón por la cual, quién pagó indebidamente un tributo tiene el derecho a solicitar su devolución en el plazo de los cuatro siguientes a la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional en el BOE.