

## **El TEAC se pronuncia sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2018 y siguientes**

Análisis de las [RRTEAC de 11 y 22 de febrero de 2021](#), [RG 6355/2020](#) y [2836/2020](#), respectivamente

**Adrián Boix Cortés**

*Abogado Senior del Área de Derecho Tributario  
de Gómez-Acebo & Pombo*

### **Extracto**

En recientes Resoluciones de 11 y de 22 de febrero de 2021, el Tribunal Económico-Administrativo Central considera que sí resulta ajustada a Derecho la aplicación retroactiva, al primer pago fraccionado por el impuesto sobre sociedades de 2018, del régimen de cálculo aprobado retroactivamente, con efectos 1 de enero de 2018, mediante la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Asimismo, considera el tribunal que dicho régimen de los pagos fraccionados no se ve afectado por la declaración de inconstitucionalidad, del controvertido Real Decreto-Ley 2/2016, toda vez que se trata de la aprobación *ex novo* de una nueva normativa.

## 1. Supuesto de hecho

Mediante el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (Real Decreto-Ley 2/2016), se añadió una disposición adicional decimocuarta a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Se incorporaba así a la LIS el controvertido régimen de cálculo de los pagos fraccionados, para las empresas cuya facturación superase los 10 millones de euros. Régimen de los pagos fraccionados que fue declarado inconstitucional mediante Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920): «el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad».

Ahora bien, el 3 de julio de 2018 se aprobó la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (Ley 6/2018). Mediante su artículo 71 se establecía que con

[...] efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma.

Mediante dicha fórmula se daba cobertura legal, con efectos 1 de enero de 2018, al régimen de cálculo de los pagos fraccionados que finalmente sería declarado inconstitucional.

El contenido regulatorio era idéntico en ambos textos normativos –salvo el matiz introducido por la Ley 6/2018 para las entidades de capital riesgo–, pero con efectos 1 de enero de 2018 se había salvado la fórmula legal del real decreto-ley. La inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016 vino dada por dicha cuestión formal, consistente en la inadecuada utilización de un real decreto-ley al efecto, y el TC no entró a analizar la tacha de fondo que se formulaba, esto es, si dicho régimen de cálculo de los pagos fraccionados quebrantaba o no el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución (CE).

La Ley 6/2018, en relación con el régimen de cálculo de los pagos fraccionados, propicia así el debate, sobre determinadas cuestiones jurídicas que salen a relucir en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) objeto de este comentario.

En dicho contexto normativo, el contribuyente, sociedad mercantil, en el caso de las resoluciones del TEAC objeto de análisis, presentó las correspondientes autoliquidaciones para el cálculo y determinación de los tres primeros pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades (IS), ejercicio 2018 –en este caso mediante el modelo 222–. Todas ellas resultaron a ingresar, en aplicación del pago mínimo resultante de la disposición adicional decimocuarta de la LIS –en la redacción dada por la Ley 6/2018–. De no aplicar dicho pago mínimo, el resultado de cada uno de esos pagos fraccionados habría sido igual a cero.

El contribuyente instó la rectificación de dichas autoliquidaciones de pagos fraccionados a cuenta del IS, y en la vía económico-administrativa se plantean hasta cuatro cuestiones de potencial alcance constitucional: a) si la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, mediante Sentencia del TC 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920), afecta de algún modo al régimen de cálculo de pagos fraccionados que resulta de la Ley 6/2018; b) si estamos ante una creación de tributos mediante la Ley de Presupuestos, y si ello tiene encaje constitucional; c) si estamos ante una aplicación retroactiva del régimen de pagos fraccionados –toda vez que la nueva norma entra en vigor el 7 de julio, pero se aplica a los periodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2018, y si ello tiene encaje legal y constitucional; d) si quiebra el principio de capacidad económica dicho régimen de los pagos fraccionados a cuenta del IS.

## 2. Doctrina del tribunal

El TEAC, en las Resoluciones de 11 y 22 de febrero de 2021 (RG 6355/2020 –NFJ081009– y 2836/2020 –NFJ081106–, respectivamente), concluye que la declaración de inconstitucionalidad acaecida no tiene efecto alguno sobre el contenido dado a la disposición adicional decimocuarta de la LIS por la Ley 6/2018. Al efecto, señala el tribunal que:

[...] la Ley 6/2018 de PGE, elevando el rango normativo, introdujo *ex novo* el contenido dispositivo del precepto, integrando en la LIS (es decir, en el ordenamiento tributario) el mismo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados, que en sí mismo no había sido tachado de inconstitucional; por lo que naturalmente puede considerarse sanado el defecto que acarreó la declaración de inconstitucionalidad.

Asimismo, en cuanto a si cabe la regulación mediante la ley presupuestaria de la cuestión que nos ocupa –la cuantificación de los pagos fraccionados–, o si la misma es contraria al principio de capacidad económica, el tribunal rechaza formular una consideración al respecto. Sobre la base de que la declaración de inconstitucionalidad lo fue exclusivamente por haber utilizado un decreto-ley, el tribunal resuelve que:

Tanto la adecuación de una ley de Presupuestos como instrumento adecuado para regularlo como la propia inconstitucionalidad de la medida en sí, es cuestión que

requeriría un nuevo análisis y un nuevo pronunciamiento del TC, no pudiendo entrar este órgano revisor en el enjuiciamiento de tales reproches.

En cuanto a que la Ley 6/2018 suponga una modificación retroactiva e inconstitucional del régimen de cálculo de los pagos fraccionados –por tener efectos en el primer pago fraccionado cuyo periodo voluntario de presentación había concluido cuando el 5 de julio de 2018 entró en vigor dicha norma–, el tribunal considera que estaríamos ante una retroactividad impropia, que «no nos hallamos ante una ante una retroactividad máxima o plena», toda vez que cuando se aprueba la norma «ya se había iniciado el periodo impositivo (el 1 de enero), dicho periodo impositivo se hallaba en curso, y aun no había acaecido el devengo del impuesto»; y sobre la base de dicha consideración concluye el TEAC que ha de desestimarse esa pretensión relativa al primer trimestre de 2018.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. El posible efecto directo de la declaración de inconstitucionalidad sobre el régimen de los pagos fraccionados resultante de la Ley 6/2018

El artículo único del controvertido Real Decreto-Ley 2/2016, literalmente, «añade una disposición adicional decimocuarta en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre», creando así, *ex novo*, una nueva norma que incorpora el controvertido régimen de cálculo de los pagos fraccionados.

Por su parte, la Ley 6/2018 expresamente señala que «se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre».

El literal de tales normas, y la entrada en juego de la declaración de inconstitucional, obliga a formularnos una pregunta, y es la siguiente: ¿declarada la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, su nulidad, su expulsión del ordenamiento jurídico con eficacia *ex tunc*, acaso no se comunica ello a la norma aprobada mediante dicho Real Decreto-Ley 2/2016? Esto es, ¿no es igualmente inconstitucional, precisamente por la forma jurídica empleada para su aprobación, para su adición a la ley del impuesto, la disposición adicional decimocuarta de la LIS? Existen diversas razones jurídicas para considerar que ello deba de ser así.

Precisamente la declaración de inconstitucionalidad tiene lugar por razones de forma, por la utilización del Real Decreto-Ley 2/2016 para crear *ex novo* ese régimen legal de los pagos fraccionados mediante la creación de una disposición adicional decimocuarta de la LIS antes inexistente. Como señala la sentencia del TC, «el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad». Y de su integridad forma parte esa

disposición adicional decimocuarta de la LIS, que queda expulsada del ordenamiento jurídico, con efectos *ex tunc*, tras dicha declaración de inconstitucionalidad.

Por su parte, el artículo 164.2 de la CE establece, en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad de una ley, que «Salvo que en el fallo se disponga otra cosa, subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad». Y, en el caso que nos ocupa, el fallo es claro, el Real Decreto-Ley 2/2016 «es inconstitucional y nulo», sin precisión o limitación alguna. Es «nulo en su integridad», así que no hay subsistencia alguna de la vigencia del Real Decreto-Ley 2/2016, ni, entendemos, podría haberlo de la disposición adicional decimocuarta de la LIS.

Asimismo, el TC, en la declaración de inconstitucionalidad que nos ocupa, utiliza la prerrogativa que le atribuye el artículo 39 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), consistente en declarar también la nulidad de aquellos preceptos «de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencial» (Sentencia del TC 83/2020, de 15 de julio –NCJ064940–, FJ 2). Con cita de dicho precepto indica el TC, en la Sentencia 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920), que también las disposiciones finales de la norma en cuestión, entre ellas la que regulaba «su entrada en vigor (disposición final segunda), carecen de objeto, por lo que procede extender a estas disposiciones la declaración de inconstitucionalidad y nulidad».

Estamos ante la inexorable nulidad originaria de la norma, la pérdida de su vigencia de forma originaria, no ante una derogación profuturo (Sentencia del TC 14/1981, de 29 de abril –NCJ065440–, FJ 4). Otra ley podría volver sobre el mismo contenido, pero no modificar el contenido de la norma declarada inconstitucionalidad, con mención explícita a la pérdida de objeto desde su entrada en vigor (Ahumada, 1991, pp. 166 y 171). En su Sentencia 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), el TC determina, en aplicación del artículo 39 de la LOTC, que la nulidad de la ley que habilitaba la libertad de tipos de gravamen en la contribución urbana a las ayuntamientos suponía «la definitiva expulsión de aquella disposición de la Ley del ordenamiento», desplazando los tipos aprobados por los ayuntamientos sobre la base de esa ley declarada inconstitucional, y que serían los tipos supletorios formulados por la ley estatal los aplicables (FJ 6).

Con todo ello, no encontramos sentido jurídico, ni efecto práctico, al hecho de que, declarada la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, pudiera continuar en vigor la disposición adicional decimocuarta de la LIS, como una suerte de continente sin contenido, que es lo que propone el TEAC en las resoluciones objeto de análisis.

El TEAC considera en las resoluciones analizadas que dicha declaración de nulidad por inconstitucional, en su integridad, del Real Decreto-Ley 2/2016, no determinó la expulsión del ordenamiento jurídico de la disposición adicional decimocuarta de la LIS, sino una suerte de vaciado, de pérdida del contenido de dicha norma. Esa disposición adicional, para el TEAC, quedó vigente, subsistió su vigencia nominal, pero sin contenido.

Al respecto, señala el TEAC que:

[...] fue el Real Decreto Ley el expulsado del ordenamiento jurídico, en tanto que vehículo jurídico inadecuado. Como consecuencia de ello el precepto de la Ley reguladora del IS quedó vacío de contenido [...] Ahora bien, la Ley 6/2018 de PGE, elevando el rango normativo, introdujo *ex novo* el contenido dispositivo del precepto, [...] por lo que naturalmente puede considerarse sanado el defecto que acarreó la declaración de inconstitucionalidad.

Consideramos que esa vigencia nominal de la norma declarada nula en su integridad, que propone el TEAC, no tiene acomodo en nuestro Derecho, de conformidad con los razonamientos jurídicos expuestos con anterioridad.

Y, como quiera que sea, resulta difícil referirse a la Ley 6/2018 como una regulación *ex novo*, toda vez que el literal de esa norma se refiere expresamente a una «modificación» de la disposición adicional decimocuarta de la LIS.

Por lo demás, declarada la inconstitucionalidad de la norma que a su vez aprueba esa disposición adicional de la LIS, entendemos que tiene complicado encaje en el principio de seguridad jurídica –certeza del ordenamiento jurídico– la subsistencia meramente nominal de un precepto, sin contenido –como consecuencia de una declaración de constitucionalidad–, a la espera de la norma legal que lo complete de nuevo *vía modificación*.

## 3.2. El principio de reserva de ley

Planteadas por el reclamante la cuestión, en las resoluciones indicadas el TEAC considera que se trata de una «cuestión que requeriría un nuevo análisis y un nuevo pronunciamiento del TC, no pudiendo entrar este órgano revisor en el enjuiciamiento de tales reproches».

El debate, por tanto, está servido. Es exigible un nuevo análisis de la constitucionalidad de la medida. Lo dice el propio TEAC. Y mimbres para ello no faltan.

El artículo 31 de la CE impone que «Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

Y el artículo 134.7 de la CE es claro, al prever que «7. La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea». Esto es, una Ley de Presupuestos no puede crear tributos, pero tampoco puede modificar los *elementos esenciales* del tributo, salvo que una ley así lo prevea.

Asimismo, no ha de perderse de vista la previsión del artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

De conformidad con los indicados preceptos, toda variación sustancial del impuesto exige esa ley sustantiva que impone el artículo 134.7 de la CE. Y la consideración de esa ley sustantiva ha de hacerse «exceptuando la de Presupuestos (Sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–).

Con tales mimbres jurídicos, y el antecedente de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, la balanza puede inclinarse, razonablemente, hacia la inconstitucionalidad, ex artículo 134.7 de la CE, de dicho régimen de pagos fraccionados contenido en la Ley 6/2018.

En la Sentencia del TC 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920), se indica que, para la propia fiscal general del Estado «los elementos alterados no pueden sino calificarse de esenciales». Y, en sus razonamientos, el TC expresa que «los elementos que se han visto alterados por la medida controvertida son los relativos a la forma de cálculo de la capacidad económica», y añade, «Con esta nueva forma de cálculo... incide en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir».

El régimen de los pagos fraccionados del IS, aprobado mediante la Ley 6/2018, incidía en elementos sustanciales de la relación tributaria, aunque fuera para determinar la cuota a cuenta de la liquidación definitiva del impuesto. La forma de determinación de la base imponible, aunque sea a cuenta de la base de cálculo final, o el porcentaje de aplicación sobre la misma, entendemos que no constituyen una *mera adecuación circunstancial* (Sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–) del sistema previsto legalmente en la LIS antes de dicha reforma. Y de convenirse ello, la consecuencia sería la inconstitucionalidad de la norma.

### 3.3. La controvertida retroactividad de la Ley 6/2018 en relación con el primer pago fraccionado por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018

La Ley 6/2018, que entró en vigor el 5 de julio de 2018, establece retroactivamente que la controvertida regulación de los pagos fraccionados, la disposición adicional decimocuarta de la LIS, «se modifica» «con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018». Esto es, la norma presupuestaria modificó la forma de cálculo de un pago fraccionado ya cerrado, el correspondiente al primer pago fraccionado por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018. Un pago fraccionado cuyo plazo de presentación estaba vencido ya, había sido líquido y exigible.

Esa previsión retroactiva de la Ley 6/2018 se formula bajo la vigencia de la disposición adicional decimocuarta de la LIS, vigencia que viene dada por el Real Decreto-Ley 2/2016, por lo que originariamente no planteaba mayores problemas de encaje jurídico. Será la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016 la que pone en primer plano

los problemas derivados de la retroactividad de dicha Ley 6/2018 en cuanto a la forma de cálculo de los pagos fraccionados a cuenta del IS.

El TEAC no advierte problema de legalidad alguno en dicha previsión retroactiva de la norma presupuestaria, toda vez que «no nos hallamos ante una retroactividad máxima o plena».

No vamos a formular una exégesis acerca de la retroactividad máxima o plena, y la retroactividad impropia o media. Excede con mucho el objeto de este comentario. Pero sí que interesa detenernos en algunas consideraciones que entendemos clave. Para el TEAC, aplicando la doctrina del TC, la retroactividad impropia existe cuando la norma pretende incidir «sobre situaciones o relaciones actuales aún no concluidas». Y estamos de acuerdo en ello. Pero, ¿es una situación jurídica no concluida la obligación tributaria de presentar un pago fraccionado a cuenta de un impuesto, cuando el plazo de cumplimiento de dicha obligación ha vencido ya, se ha determinado e ingresado en su caso la pertinente cuota tributaria, y esta ha devenido líquida y exigible hasta el punto de que su no ingreso habría determinado, cuanto menos, el devengo de los pertinentes recargos del periodo ejecutivo? Nos resulta difícil asimilar que un periodo ya concluido a efectos del cálculo de un pago fraccionado a cuenta de un impuesto, no sea una situación jurídica concluida.

Ha de considerarse como argumento jurídico, para entender que se trata de una situación concluida, la naturaleza autónoma de la obligación tributaria de realizar los pagos fraccionados, referida por el propio TC en su Sentencia 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920). El hecho de que esté en curso el periodo impositivo del impuesto no impide que haya concluido temporalmente, que se haya agotado temporalmente, la relación jurídico-tributaria que delimita la cuantificación de esa obligación autónoma consistente en practicar un ingreso a cuenta del impuesto.

El Auto de la Audiencia Nacional (AN) de 19 de diciembre de 2018 (rec. núm. 900/2016 –NFJ072640) –que plantea la cuestión de inconstitucionalidad cuyos efectos son objeto de este comentario–, precisamente señala, en relación con el Real Decreto-Ley 2/2016 y su eventual vulneración de la retroactividad de la norma tributaria, que:

Los principios de seguridad jurídica y retroactividad no previenen frente a posibles cambios normativos. Los pagos a cuenta a los que se refiere el Real Decreto-Ley 2/2016 son aquellos cuyo periodo de pago voluntario no hubiera comenzado a computarse, por lo que la reforma no incide en situaciones jurídicas ya consolidadas.

*A contrario sensu*, podemos convenir que sí serían situaciones jurídicas consolidadas aquellas que correspondan a pagos fraccionados cuyo periodo de pago en periodo voluntario sí *hubiera comenzado a computarse*.

En el mismo sentido la Sentencia de la AN de 9 de abril de 2018 (rec. núm. 907/2016 –NFJ070600–), cuyo fallo desestimatorio ha de considerarse superado por obvias razo-



nes. En relación con la mentada retroactividad de las normas tributarias y su eventual incidencia en el contenido del Real Decreto-Ley 2/2016, señala lo siguiente la AN:

No hay ninguna irretroactividad de la norma, el RDley 2/2016 fue sancionado en fecha 30 septiembre y de manera inmediata se dicta la Orden impugnada de fecha 30 septiembre y de aplicación el mismo día de su publicación. Esta modificación normativa se produce para los pagos fraccionados posteriores a la publicación de la norma y de ninguna manera sorpresiva porque el RDley señala que se basa en la Decisión del Consejo es del mes de julio 2016.

Por su parte, el Tribunal Supremo (TS), también respecto a la eventual retroactividad del Real Decreto-Ley 2/2016, en Auto de 10 de octubre de 2018 (rec. núm. 4346/2018 –NFJ07166–), identificaba la retroactividad de grado medio con la modificación de una obligación tributaria en el curso de un periodo impositivo, pero también en el curso del periodo de liquidación, con toda lógica. Y concluye así que no se quebrantaba la seguridad jurídica, por la retroactividad de la norma, toda vez que el nuevo régimen de los pagos fraccionados había entrado en vigor «antes de la finalización del periodo impositivo –y del correspondiente periodo de fraccionamiento del pago– del impuesto sobre sociedades». Por tanto, si la modificación lo fue después de la finalización del periodo impositivo, entendido este como el periodo sobre el que se calcula el pago fraccionado, la situación estaría concluida y la retroactividad ya no sería, cabe entender, media, sino plena.

En todo caso, nuestro texto constitucional no proscribire de forma absoluta la retroactividad de las leyes tributarias, sino que dicha retroactividad incurrirá en inconstitucionalidad cuando colisione con otros principios y valores constitucionales, como es el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE (Sentencia del TC 126/1987, de 16 de julio –NFJ000307–).

El TC, en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio (NFJ000001), niega la inconstitucionalidad por retroactividad de una ley, entre otros motivos, porque «Tampoco están en cuestión las expectativas...», de lo que cabe inferir que una expectativa consolidada como la que encierra la conclusión del periodo de cálculo del pago fraccionado, sí conllevará una retroactividad inconstitucional, por la quiebra del principio de seguridad jurídica.

Así, en términos de seguridad jurídica, cabe considerar que, del mismo modo que se adoptan decisiones empresariales, económicas, de conformidad con la normativa vigente durante el periodo impositivo del impuesto sobre sociedades, las cuales finalizado dicho periodo impositivo y acaecido el devengo del impuesto generan una expectativa tributaria cierta, merecedora de protegerse razonablemente por el principio de seguridad jurídica; también cabe razonablemente inferir que otras tantas decisiones se adoptan durante el periodo temporal a que responderá el pago fraccionado, y estas se adoptan en función de la normativa entonces vigente. Por ello cabe considerar acorde con ese principio de seguridad jurídica que, cuando se trate de los pagos fraccionados, se esté a la fecha de inicio del

periodo voluntario de presentación de la autoliquidación para determinar el momento en el cual, concluido el periodo al que se acotará el pago fraccionado, ya no cabe introducir una modificación normativa que cambie retroactivamente el régimen vigente para el cálculo de ese pago fraccionado. Esto es, en el caso de los pagos fraccionados, iniciado el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente –o, en el peor de los casos, finalizado el plazo de presentación de dicha autoliquidación, de acuerdo con lo expresado por el TS en el referido Auto de 10 de octubre de 2018 (rec. núm. 4346/2018 –NFJ07166–), dicha obligación tributaria debe considerarse consolidada, sin posibilidad de modificación retroactiva del régimen de cálculo entonces aplicable. Lo contrario entendemos que puede considerarse contrario al principio de seguridad jurídica, y por ende una retroactividad inconstitucional.

### 3.4. El principio de capacidad económica

El TC determina que el Real Decreto-Ley 2/2016 «es inconstitucional y nulo, al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE». Y añade el TC lo siguiente:

La estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la 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).

Como ocurre en la cuestión que atañe al principio de reserva de ley, el TEAC también considera en este punto que ha de plantearse, en su caso, nueva cuestión de constitucionalidad, en relación con la Ley 6/2018, y que el pronunciamiento del TC en la Sentencia número 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920), precisamente por dejar fuera de análisis la cuestión relativa al principio de capacidad económica, no puede entrar sobre dicha cuestión.

En relación con esta cuestión, compartimos los argumentos que exponía la AN en el planteamiento de la referida cuestión de inconstitucionalidad, y es que una eventual vulneración del principio de capacidad económica no se vería subsanada por tratarse de un pago a cuenta de la cuota tributaria final del impuesto. Sobre ello incide de nuevo la fiscal general del Estado en la cuestión de inconstitucionalidad, indicando que la posterior aplicación del pago a cuenta en la cuota final del impuesto no subsana el quebrantamiento del principio de capacidad económica cuando, como es el caso, existe «la plena conciencia, propia y ajena, de la desmesura y significativa desproporción que tal exigencia comporta».

Solo unos breves apuntes más al respecto. «La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible», de conformidad con el artículo 50 de la LGT. Por su parte, de acuerdo con el artículo 10.3 de

la LIS, «En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable». Es decir, en el ámbito del IS, la capacidad económica no viene dada, por voluntad del legislador que así lo configura, por el resultado contable, sino que la LIS, de forma expresa, delimita dicho resultado contable exclusivamente como punto de partida.

Desde este punto de vista, la injerencia formal de la Ley 6/2018 en el principio de capacidad económica parece evidente. Pero es que la injerencia material en dicho principio de capacidad económica es notoria si advertimos la distancia, ejemplificada en el supuesto que ocupó la Sentencia del TC 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920), entre la forma de cálculo del pago fraccionado que establece el controvertido régimen de los pagos fraccionados, y la forma de cálculo de la base imponible del impuesto –capacidad económica medible y objeto de gravamen– determinada por el legislador. Una anticipación de cuotas tributarias de forma constante, y desacorde con la forma de determinación de la cuota final del impuesto, sí puede ser una quiebra del principio de capacidad económica (Sentencia del TS de 19 de mayo de 2000, rec. núm. 75/1999 –NFJ009095–).

En otras palabras, si la capacidad económica se mide por las normas establecidas de determinación de la base imponible del impuesto, y el cálculo del pago fraccionado exige anticipar una cuota sobre rentas que no integrarán esa base imponible del impuesto, se está gravando una capacidad económica irreal, distinta a la que es objeto de gravamen por decisión del propio legislador en el cálculo del impuesto, y ello contraviene el artículo 31 de la CE.

## Referencias bibliográficas

- Ahumada Ruiz, M.A. (1991). Efectos procesales de la modificación legislativa de las leyes sometidas a control de constitucionalidad. La suspensión de leyes «pre-suntamente» inconstitucionales. *Revista Española de Derecho Constitucional*. Año 11, 32, 159-185.
- <<https://www.tribunalconstitucional.es>>