

SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

12186 *Pleno. Sentencia 101/2020, de 10 de septiembre de 2020. Cuestión de inconstitucionalidad 1022-2019. Planteada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional respecto del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades. Límites de los decretos leyes: pérdida de objeto de la cuestión de inconstitucionalidad que versaba sobre el precepto legal declarado inconstitucional y nulo por la STC 78/2020, de 1 de julio.*

ECLI:ES:TC:2020:101

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Juan José González Rivas, presidente; la magistrada doña Encarnación Roca Trías; los magistrados don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1022-2019, promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, respecto del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta (Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados) a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, por posible vulneración de los arts. 86.1 y 31.1, ambos de la Constitución. Han comparecido el abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación, la procuradora de los tribunales doña Milagros Duret Argüello, en representación de Lafonia Sea Foods, S.A., y la fiscal general del Estado. Ha sido ponente el magistrado don Santiago Martínez-Vares García.

I. Antecedentes

1. El día 19 de febrero de 2019 tuvo entrada en el registro general del Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso núm. 908-2016), al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el auto de 14 de diciembre de 2018, por el que se acordaba plantear una cuestión de inconstitucionalidad con relación al artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta («Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados») a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre

sociedades, por posible vulneración de los arts. 86.1 (afectación del deber de contribuir) y 31.1 (violación del principio capacidad económica) de la Constitución española (en adelante, CE).

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión prejudicial son los siguientes:

a) El artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducían medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de conformidad con su disposición final segunda (lo que se llevó a efecto en el BOE núm. 237, de 30 de septiembre), añadió una nueva disposición adicional decimocuarta («Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados») a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en lo sucesivo, LIS).

b) En desarrollo de la anterior disposición adicional decimocuarta LIS se dictó la Orden HAP/1552/2016, de 30 de septiembre (BOE núm. 237, de 30 de septiembre de 2016), por la que se modificaba tanto la Orden EHA/1721/2011, de 16 de junio, que aprobaba el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades en régimen de consolidación fiscal, como la Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre, por la que se aprobaba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.

c) Como consecuencia de las anteriores previsiones, la empresa Lafonia Sea Foods, S.A., se vio obligada al ingreso de una cuota tributaria en concepto de segundo pago fraccionado a cuenta del impuesto sobre sociedades, por los nueve primeros meses del ejercicio 2016, por importe de 11 396 742 €. Sin embargo, de no haberse aplicado la nueva previsión del Real Decreto-ley 2/2016 no hubiera tenido que ingresar cantidad alguna en concepto de segundo pago fraccionado.

d) Con fecha de 29 de noviembre de 2016, la empresa Lafonia Sea Foods, S.A., interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la Orden HAP/1552/2016. Su conocimiento le correspondió a la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (procedimiento ordinario núm. 900-2016). Una vez concluso el correspondiente procedimiento, mediante providencia con fecha de 4 de octubre de 2018, con suspensión del término para dictar sentencia, se dio traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen sobre «la constitucionalidad de la disposición adicional decimocuarta 'Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados' relativos al impuesto de sociedades del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, por vulneración de lo dispuesto en los artículos 86.1 CE y artículo 31.1 CE».

e) Evacuando el trámite de alegaciones por la parte actora, mediante escrito de fecha 22 de octubre de 2018, se manifestó conforme con el planteamiento de la cuestión. Posteriormente, el Ministerio Fiscal, por informe de 19 de octubre de 2018, sin pronunciarse sobre la duda de constitucionalidad, no se opuso a su planteamiento al considerar que se había cumplimentado correctamente el trámite previsto en el art. 35 Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC). Finalmente, el abogado del Estado, mediante escrito de fecha 29 de octubre de 2018, se opuso al mismo dado que, a su juicio, la disposición recurrida no vulnera ni el art. 86.1 CE (al concurrir una situación de extraordinaria y urgente necesidad), ni el art. 31.1 CE (al no existir vulneración del principio de capacidad económica).

3. En el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de 19 de diciembre de 2018, el órgano judicial proponente, tras precisar los antecedentes de hecho, excluye de sus dudas de constitucionalidad tanto la infracción de los límites formales del decreto-ley, así como la vulneración de los principios de seguridad jurídica y retroactividad (art. 9.3 CE) y de igualdad (art. 14 CE). Circunscribe sus dudas, pues, a la

infracción del límite material del decreto-ley (la afectación del deber de contribuir) y a la vulneración del principio de capacidad económica (arts. 86.1 y 31.1 CE):

a) La infracción del límite material del decreto-ley (art. 86.1 CE): la afectación del deber de contribuir por la forma de cálculo de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades. Considera el órgano judicial que el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016 podría haber vulnerado el límite material previsto en el art. 86.1 CE, conforme al cual los decretos-ley no pueden afectar «a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I», entre los que se incluye el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Y, a su juicio, esa afectación se produciría cuando la modificación normativa incida en los elementos esenciales de los impuestos sobre la renta de las personas físicas o sobre sociedades, piezas básicas del sistema tributario en el gravamen de uno de los índices de capacidad económica más importantes: la renta (SSTC 182/1997 y 73/2017).

Para el órgano judicial, la obligación de pago a cuenta de un tributo (pago fraccionado) implica una anticipación del pago del impuesto que se devenga al final del período impositivo, determinándose de manera provisional la medida en la que debe cumplirse con la obligación de contribuir. Ello, sin perjuicio de que, una vez finalizado el ejercicio se proceda al cálculo definitivo y a la devolución del exceso, caso de que los pagos a cuenta se hayan efectuado por un importe superior al de la cuota tributaria finalmente devengada. Dicho esto, subraya que un mayor pago a cuenta respecto de la obligación finalmente devengada supone obligar al sujeto pasivo a efectuar un esfuerzo fiscal durante el ejercicio superior al necesario (obligándole a procurarse la liquidez necesaria con la que afrontarlo), que no desaparece luego por el mero hecho de que finalmente se le devuelva el exceso soportado.

Considera el órgano judicial que, puesto que la obligación de pago a cuenta de un tributo es considerada por el art. 23.1 Ley general tributaria (LGT) como independiente o autónoma de la obligación tributaria principal, si se alteran sus elementos esenciales, aunque sea temporalmente, se estaría alterando el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De este modo, si tal alteración se produjese mediante un decreto-ley, se estarían traspasando los límites materiales impuestos por el art. 86.1 CE. En fin, según su parecer, no desdice esta conclusión el hecho de que el pago fraccionado controvertido afecte exclusivamente a los sujetos pasivos con elevados resultados contables positivos porque, como señaló la STC 182/1997, no puede admitirse «que una modificación de un elemento esencial de un impuesto [...] no signifique una alteración esencial del deber de contribuir excluida del decreto-ley».

b) La vulneración del principio de capacidad económica por la forma de cálculo de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades (art. 31.1 CE). Para el órgano judicial la disposición adicional cuestionada infringe también el principio de capacidad económica al establecer un régimen para determinar la obligación tributaria de pago a cuenta de las grandes empresas no solo distinto del previsto para las sociedades en general, sino diferente del establecido para calcular la obligación tributaria principal, al desconectarse de la posible cuota tributaria del impuesto de sociedades que definitivamente tenga que soportar el contribuyente a la hora de practicar la liquidación final.

El carácter autónomo de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta en el impuesto sobre sociedades no puede justificar, según el órgano judicial, una profunda desconexión (más que evidente en el caso de la sociedad demandante) entre la renta que se considera indicio de capacidad económica del sujeto pasivo a efectos de la liquidación del impuesto y la que se toma a efectos del cálculo de los pagos a cuenta (el resultado contable), no solo incluyendo en la base de cálculo rentas que se consideran exentas, sino desconociendo el efecto que el resultado de ejercicios anteriores tiene sobre la capacidad económica real del sujeto pasivo.

En la exposición de motivos del Real Decreto-ley 2/2016 solo se hacen referencias a los objetivos de paliar el déficit de tesorería mediante las medidas que se adoptan, tratando de aumentar temporalmente la liquidez de la tesorería. Pero con ellas se impone de manera arbitraria un incremento en los pagos a cuenta sin consideración a la

cuota tributaria que finalmente corresponda pagar a las sociedades y, por tanto, sin atender a su capacidad económica real. La prueba evidente de que el resultado contable no refleja la capacidad económica del sujeto pasivo –continúa el órgano judicial– es que mediante el posterior Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptaron medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, se establecieron medidas limitativas de las reducciones de la base imponible, para ajustar la cuota tributaria al importe de los pagos a cuenta realizados por las grandes empresas y así reducir el importe de las devoluciones.

4. Mediante providencia de fecha de 9 de abril de 2019, el Pleno de este tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus presidentes, al Gobierno, por conducto de la ministra de Justicia, y al fiscal general del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, con publicación de la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que tuvo lugar en el BOE núm. 93, de 18 de abril de 2019).

5. Mediante escrito registrado en este tribunal el día 17 de mayo de 2019, doña Milagros Duret Argüello, en representación de la mercantil Lafonia Sea Foods, S.A., solicitó se le tuviese por personada y parte en la presente cuestión de inconstitucionalidad, lo que fue así acordado por providencia del Pleno del tribunal de fecha 20 de mayo de 2019, con concesión de un plazo de quince días para formulación de alegaciones.

6. El día 20 de mayo 2019 tuvo entrada en el registro un escrito de la presidenta del Congreso de los Diputados por el que se ponía en conocimiento de este tribunal el acuerdo de personación de esta Cámara en el procedimiento y de ofrecimiento de colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC, con remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones, y a la Asesoría Jurídica de la Secretaría General. A continuación, el día 29 de mayo de 2019 se recibió otra comunicación del presidente del Senado por la que se trasladaba el acuerdo de personación de dicha Cámara y de ofrecimiento de colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

7. El día 3 de junio de 2019 tuvo entrada en el registro de este tribunal un escrito del abogado del Estado en el que solicitaba que se le tuviese personado en el procedimiento y que se desestimase la cuestión de inconstitucionalidad. Arranca en sus alegaciones realizando dos precisiones previas: de un lado, que aun cuando el órgano judicial cuestiona el art. 3 del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, lo cierto es que esta disposición solo contiene un artículo único que añade una disposición adicional decimocuarta en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, que introduce una serie de modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados de aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios, en los doce meses anteriores a la fecha en la que se inicie el periodo impositivo, sea al menos diez millones de euros. Y, de otro lado, que el auto de planteamiento no acredita ni razona que la norma cuestionada haya producido como efecto general el del adelantamiento de pagos indebidos, cuando los fraccionados superan la cuota líquida del ejercicio.

Para el abogado del Estado, el Real Decreto-ley 2/2016 no afecta al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que no vulnera los límites materiales del art. 86.1 CE, en relación con el artículo 31.1 CE. Entiende que cuando el art. 86.1 CE excluye del ámbito del decreto-ley a los deberes consagrados en el título I de la Constitución, únicamente está impidiendo aquellas intervenciones o innovaciones normativas que afecten, no de cualquier manera, sino de forma relevante o sustancial, al deber constitucional de «todos» de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Sin embargo, tomando en consideración que el Real Decreto-ley 2/2016

ha afectado exclusivamente a la obligación que ya tenían determinados contribuyentes de efectuar pagos a cuenta en el impuesto sobre sociedades, lo cierto es que ni puede considerarse anómalo el uso del resultado contable como indicador de la capacidad económica de los contribuyentes a efectos de determinar el importe mínimo del pago fraccionado, ni la obligación de efectuar pagos fraccionados constituye uno de los elementos esenciales del impuesto. De esta manera, su modificación no puede alterar la capacidad de contribuir de los contribuyentes que solo viene determinada por la cuota tributaria del tributo principal. A su juicio, no puede considerarse, entonces, que el posible incremento provocado por el Real Decreto-ley 2/2016 en los pagos fraccionados haya alterado de manera relevante la presión fiscal que deben soportar los contribuyentes y, por consiguiente, que haya provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario que haya afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE (STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 2).

De hecho, según el abogado del Estado, a la misma conclusión ha llegado el Tribunal Supremo en su auto del pasado 10 de octubre de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:10654A), en el que ha señalado que no cabe afirmar que la elevación del pago fraccionado del impuesto sobre sociedades para tan reducido número de sujetos pasivos (las grandes empresas) haya alterado sustancialmente una figura esencial de nuestro sistema tributario, en la medida que el Real Decreto-ley 2/2016 únicamente ha modificado elementos del pago fraccionado, que no del impuesto sobre sociedades, que es el que constituye una pieza básica del sistema tributario. Para el Tribunal Supremo, afirmar lo contrario sería tanto como «concederle la naturaleza de tributo a la obligación de efectuar pagos fraccionados, algo totalmente contrario a lo dispuesto en la Ley general tributaria y en la Ley del impuesto de sociedades». En cualquier caso, el alcance de la medida controvertida es muy limitado, «puesto que en el caso de que las cantidades de pago fraccionado abonadas excedan de la cuota del impuesto estas serán objeto de devolución tras la presentación de la autoliquidación» (fundamento de Derecho 5, apartado 2.3).

Por otra parte, respecto de la eventual vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) al calcularse el importe de los pagos a cuenta sobre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (determinada sobre la base de normas mercantiles y contables), sin tomar en consideración los ajustes fiscales sobre los ingresos y los gastos previstos en la ley, señala que si bien la tributación en el impuesto se configura sobre «el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores» (art. 10.1), calculado en función del «resultado contable» y corregido «mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley» (art. 10.3 LIS), la obligación de efectuar los pagos a cuenta se conecta con ese mismo resultado contable (el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias) el cual, cuando es positivo, representa un claro indicio de la capacidad económica del sujeto pasivo. De este modo, aun siendo cierto que para la determinación de la base imponible se establecen unas reglas especiales de valoración que determinan una diferencia entre el resultado contable y la cuota final del tributo, también lo es que el impuesto tiene como base para su cálculo el resultado contable. Por tanto, como razona el citado ATS de 10 de octubre de 2018, aun cuando la cuenta de pérdidas y ganancias no pueda equipararse a la base imponible del impuesto sobre sociedades (al excluirse algunas cantidades exentas o las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores), no cabe duda de que los beneficios de la sociedad se pueden considerar como un indicio suficiente de la capacidad económica de las sociedades llamadas a cumplir con tal obligación a cuenta (fundamento de Derecho 5, apartado 2.4).

Es cierto que, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado la cantidad de seis millones de euros, la cuantía del pago fraccionados se minorará en el importe de determinadas bonificaciones, de las retenciones e ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados efectuados durante el período impositivo (art. 40.3

LIS). También es cierto que, en el supuesto de los contribuyentes cuyo importe neto de cifra de negocios sea de al menos diez millones de euros, la cuantía del pago a cuenta solo podrá minorarse en el importe de los pagos a cuenta realizados durante el periodo impositivo. Y, en fin, es igual de cierto que la recurrente en el proceso *a quo* es una entidad residente en España que administra valores representativos de fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que al estar acogida al régimen fiscal especial previsto para este tipo de empresas (entidades de tenencia de valores extranjeros), disfruta de la exención de las rentas derivadas de sus participaciones en entidades extranjeras (tanto de los dividendos percibidos como de las ganancias obtenidas en la transmisión de dichas participaciones), estando obligada a la realización del ingreso mínimo (que se calcula sobre el resultado contable, en el que se incluyen los ingresos derivados de participaciones en los fondos propios de otras entidades, incluidos los dividendos y plusvalías exentas fiscalmente, aunque también las pérdidas procedentes de tales participaciones que no son fiscalmente deducibles), que le supone que el importe de su pago fraccionado sea mayor que el importe de la cuota del impuesto sobre sociedades (en la medida que para el cálculo de la base imponible del impuesto se excluyen las rentas exentas, aunque también se incluyen gastos contables – como los deterioros de activos– que no son fiscalmente deducibles).

Ahora bien, aun cuando el auto de planteamiento trata de justificar la vulneración del principio de capacidad económica partiendo del supuesto excepcional suscitado en el proceso *a quo*, en ningún momento justifica que dicha circunstancia se produzca con carácter general para todas las empresas y para todos los periodos impositivos. Por tanto, no es posible deducir que el pago fraccionado determinado sobre el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias haya de ser, en todos los casos, necesaria e inequívocamente superior al importe del pago fraccionado determinado sobre la base imponible. Si a esto se une la circunstancia de que la suma de los pagos fraccionados es luego deducible de la cuota del impuesto sobre sociedades (arts. 23.2 LGT y 41 LIS), se puede concluir con que no existe vulneración alguna del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

8. Mediante escrito registrado en este tribunal el día 12 de junio de 2019, la procuradora de los tribunales doña Milagros Duret Argüello, en representación de Lafonia Sea Foods, S.A., presentó su escrito de alegaciones solicitando que se estime la cuestión de inconstitucionalidad y en consecuencia se declarase la inconstitucionalidad del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016 en la medida en que infringe los artículos 86.1, 31.1, 14 y 9.3 de la Constitución española.

a) Inicia sus alegaciones refiriéndose al origen y evolución de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta en el impuesto de sociedades, desde su introducción por el artículo 38 de la Ley 43/1995, de 17 de diciembre del impuesto de sociedades, sus modificaciones en los artículos 45 –del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo–, 9 –del Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto– y 40 –de la Ley 27/2014, de 27 de septiembre (LIS)– hasta llegar al Real Decreto-ley 2/2016. Destaca que esta última norma altera el método de cálculo del importe correspondiente a los pagos fraccionados al fijar el importe del pago fraccionado mínimo en el 23 por 100 del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en cuestión en los primeros tres, nueve y once meses del mismo, dependiendo del pago fraccionado que corresponda. Afirma que a partir de la entrada en vigor de dicha norma, el cálculo se desconecta de la cuota del periodo anterior o de la base imponible del impuesto de sociedades, obligando a tomar en consideración como base el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de la compañía de que se trate, desvinculándose de la medida de capacidad económica del contribuyente.

Comparte con la sala que promueve la cuestión los motivos por los que considera que existe una vulneración del límite material establecido en el artículo 86.1 CE por afectar al deber constitucional recogido en el artículo 31.1 CE. Recuerda que el decreto-ley no puede afectar a los elementos esenciales de los tributos básicos del sistema

tributario, no puede cambiar el hecho determinante de la obligación de tributar, ni quien debe soportar la carga tributaria, ni el alcance de ésta. Refiere que el impuesto de sociedades es uno de los pilares fundamentales del sistema tributario español y considera que la obligación de efectuar pagos a cuenta es uno de los elementos esenciales del impuesto de sociedades, pues si no se considerase así se desprejaría el factor tiempo de la relación jurídico-tributaria. El Real Decreto-ley 2/2016, al regular los pagos fraccionados sobre bases distintas de las establecidas para la liquidación del impuesto determina sin duda alguna su configuración como elemento esencial del tributo y convierte el pago fraccionado en una financiación permanente y sin coste de la hacienda pública.

La modificación cuestionada dota al impuesto de una estructura dual consistente en la necesaria anticipación de una cantidad establecida conforme a reglas distintas de las propias de determinación de la base imponible y luego deduciendo de una cuota tributaria determinada conforme a diferentes reglas, con posterioridad a que se haya realizado –e ingresado– cuanto menos el primer pago fraccionado del ejercicio siguiente. La obligación tributaria de realizar pagos fraccionados es calificada por el art. 23.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, como de «tributaria» y «autónoma». De modo que, concluye, que se alteran los elementos esenciales de esa obligación tributaria de pagos a cuenta, al menos temporalmente.

b) Examina en segundo lugar la vulneración del principio de capacidad económica derivada:(i) de que se emplea como base de cálculo no una estimación de la base imponible sino el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en curso; (ii) se aumenta el tipo de gravamen del pago fraccionado y (iii) se impide la aplicación de determinadas deducciones en la cuota del pago fraccionado. Aspectos, estos, que se examina con detalle en las alegaciones, para alcanzar la conclusión de que la modificación introducida por el Real Decreto-ley supone una modificación sustancial del montante de la carga tributaria que deben soportar determinados contribuyentes alterando el modo de reparto de la carga tributaria a la que debe contribuir la generalidad de las personas jurídicas en una figura crucial del sistema impositivo.

c) Finalmente afirma que el Real Decreto-ley 2/2016, infringe los arts. 14 y 9.3 CE, en relación con el art. 31 CE, al establecer una diferencia subjetiva de trato injustificado entre los obligados tributarios. Esa desigualdad no solo existe entre las grandes empresas como Lafonia y el resto de contribuyentes del impuesto de sociedades, sino que incluye entre empresas con la misma capacidad económica, dado que el Real Decreto-ley 2/2016 desvincula totalmente la base de cálculo del pago fraccionado de la capacidad económica real del contribuyente afectado. La utilización de la cifra de negocios como elemento determinante del régimen diferenciado del pago fraccionado carece de justificación, al no encontrarse vinculado con una mayor capacidad económica o con la liquidez de la sociedad, por lo que esta desconectada de la medida de capacidad económica que grava el impuesto de sociedades. Por muy legítima que sea la finalidad perseguida por el Gobierno al aprobar el Real Decreto-ley, no puede actuar como patente de corso que convalide la adopción de medidas que contravengan la Constitución española. Finalmente indica que además infringe el principio de seguridad jurídica en la medida en que modifica sustancialmente el régimen de pagos fraccionados del impuesto de sociedades de manera imprevisible.

9. Mediante escrito registrado en este tribunal el día 13 de junio de 2019, la fiscal general de Estado presentó sus alegaciones solicitando la estimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad y, en su virtud, que se declare la inconstitucional y nulidad del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por su contradicción con los arts. 86.1 y 31.1, ambos de la Constitución.

Comienza sus alegaciones precisando que, aun cuando en la parte dispositiva del auto de planteamiento se identifica como norma cuestionada «el artículo 3 del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014», lo cierto es que el referido Real Decreto-ley 2/2016

está integrado por un «artículo único», lo que supone que las dudas de inconstitucionalidad planteadas deben circunscribirse al contenido de este, que es el que modificó el régimen legal de los pagos fraccionados en el impuesto de sociedades. Y si bien posteriormente dicho régimen ha sido modificado luego por las Leyes 6/2018, de 3 de julio, y 8/2018, de 5 de noviembre, ello no es óbice, como es doctrina reiterada de ese tribunal, para continuar con su enjuiciamiento, al resultar aplicable en el proceso judicial en cuyo seno se ha suscitado la cuestión de inconstitucionalidad (por todas, SSTC 81/2009, de 23 de marzo, FJ 2; y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 2).

Una vez hechas las anteriores precisiones, pasa a analizar, en primer lugar, si el sistema de cálculo de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades ha afectado al deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 CE, transgrediendo los límites materiales del Decreto-ley (art. 86.1 CE). A tal fin, tomando como base la doctrina constitucional recogida en la STC 73/2017, de 8 de junio (FJ 2), considera necesario analizar tres elementos:

a) El tributo en el que ha incidido la disposición impugnada: la obligación tributaria del pago fraccionado con las nuevas reglas de cálculo sobre su cuantía se establece para los sujetos pasivos del impuesto de sociedades, que es «otra de las piezas básicas del sistema tributario», esto es, «otro tributo global sobre la renta, aunque en este caso de las personas jurídicas, que, con su integración con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, complementa el gravamen de uno de los índices de capacidad económica más importantes: la renta» (STC 73/2017, FJ 3).

b) Los elementos del tributo que han resultado alterados por la disposición adicional impugnada: las alteraciones introducidas por la norma cuestionada en la regulación de los pagos fraccionados del art. 40.3 LIS aplicables a los sujetos pasivos del impuesto de sociedades con cifra de negocios neta de al menos diez millones de euros afectaron a tres elementos esenciales: (i) el porcentaje del ingreso: que pasó de los cinco séptimos del tipo de gravamen a un tipo fijo del 23 o 25 por 100; (ii) la base de cálculo: que pasó de ser la base imponible del impuesto de los tres, nueve u once meses, a estar constituida por el resultado contable positivo de esos tres, nueve u once meses sin tener la posibilidad de aplicar los ajustes fiscales extracontables que la normativa prevé para calcular la base imponible del impuesto; y (iii) la cuota derivada de aplicar el tipo: que pasó de poderse reducir en el importe de las exenciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta y pagos fraccionados efectuados durante el periodo impositivo, a minorarse únicamente en el importe de estos últimos.

c) La naturaleza y el alcance de la concreta regulación: el cambio efectuado comporta un nuevo modo de cálculo de los pagos fraccionados que se caracteriza por haber pasado de un pago fraccionado calculado sobre una base imponible neta, después de ajustes fiscales, a un pago fraccionado determinado sobre una base imponible bruta o íntegra, sin ajustes fiscales (el resultado contable). Con este cambio, la incidencia cuantitativa sobre la recaudación tributaria y sobre la carga fiscal soportada por los contribuyentes durante el periodo impositivo ha sido notable, convirtiéndose los pagos fraccionados en el principal componente del impuesto de sociedades, como puede comprobarse en los datos obrantes en los Informes anuales de recaudación de la Agencia Tributaria. En este sentido, según el Informe de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de recaudación anual del año 2016, el impacto contributivo respecto al año anterior fue de dos mil novecientos sesenta y siete millones (pág. 13), produciéndose un crecimiento del impuesto sobre sociedades de un 17,9 por 100 debido, en especial, a los pagos fraccionados (págs. 16 y 38). Y, según el Informe de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de recaudación anual del año 2017, los pagos fraccionados constituyeron «el principal componente» del impuesto de sociedades (pág. 16).

Según lo que antecede, a juicio de la fiscal general del Estado, no cabe duda de que la nueva fórmula de cálculo de los pagos fraccionados ha tenido un efecto significativo en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 CE, afectándolo de manera trascendente al alterar el modo de reparto de la

carga fiscal involucrada, una vez que: (i) el tributo concernido, el impuesto de sociedades, es una de las piezas básicas del sistema tributario en la modalidad de la imposición directa (uno de los «pilares estructurales», según expresa la STC 73/2017); (ii) los elementos alterados no pueden sino calificarse de esenciales, puesto que la medida adoptada modifica el porcentaje del ingreso, la base de cálculo y la cuota derivada de aplicar el tipo; y (iii) se ha pasado de un pago fraccionado calculado sobre una base imponible neta, después de ajustes fiscales, a un pago fraccionado calculado sobre una base imponible bruta o íntegra, sin ningún tipo de ajuste fiscal, generando un impacto significativo en términos contributivos y de recaudación. En consecuencia, el régimen legal de los pagos fraccionados introducido por el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, por su entidad cualitativa y cuantitativa, ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria, en términos prohibidos por el art. 86.1 CE, lo que debe conducir necesariamente a su declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Aunque la anterior conclusión haría innecesario entrar a conocer de la lesión del principio de capacidad económica que también propugna el órgano judicial, ello no es óbice para entrar a analizar también la segunda duda de constitucionalidad por si eventualmente el tribunal pudiera considerar que la referida afectación a la esencia del deber de contribuir no excluye una posible infracción sustancial del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, dada la estrecha vinculación existente entre aquel deber y este principio. Pues bien, para dar respuesta a esta otra cuestión planteada, tras precisar la doctrina constitucional relativa al principio de capacidad económica, señala que, de la regulación que se hace en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (en adelante LGT), tanto de la obligación principal como de la de realizar pagos a cuenta (arts. 19 a 23, y 49), se pueden extraer las siguientes ideas: a) Tanto la obligación principal definitiva como la provisional de pago a cuenta de la principal, son obligaciones tributarias y, como tales, prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria e impositiva, siéndoles de aplicación los principios constitucionales establecidos en el art. 31.1 CE y, entre ellos, en el de capacidad económica, de manera que lo que es inconstitucional para la obligación principal lo es para la obligación a cuenta, no pudiendo apelarse al carácter provisional del pago a cuenta para eludir las exigencias derivadas de aquellos principios. Por consiguiente, respecto de ambas obligaciones tributarias el deber de contribuir no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente «de acuerdo con» la capacidad económica y, en el caso de un impuesto como el de sociedades (STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3), también «en función de» la capacidad económica (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7, y 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4), lo que supone que junto con el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad de la manera más precisa y exacta posible. b) Ambas obligaciones, principal y a cuenta de la principal, concurren en someter a gravamen a un idéntico sujeto pasivo, por una misma y única capacidad económica, por un mismo impuesto –en este caso, el de sociedades– y por un mismo periodo impositivo, aunque lo hagan en dos momentos temporales distintos. Esto supone que estamos ante obligaciones tributarias estrechamente vinculadas cuyos elementos de cuantificación debe establecerse de forma homogénea, con criterios idénticos y semejante incidencia, lo que exige que debe existir la máxima concordancia entre una y otra obligación y, por ende, entre la base imponible del impuesto y la base para el cálculo de los pagos fraccionados. No puede admitirse, entonces, desde la perspectiva del principio de capacidad económica, que la obligación anticipada de un impuesto no se someta a las mismas exigencias que la obligación principal a la que sirve.

Para la fiscal general del Estado, la situación analizada no queda subsanada por la posibilidad legal –ex art. 23.2 LGT– de que se puedan devolver los excesos pagados a cuenta si la cuota final del impuesto es inferior a la ingresada anticipadamente. Y no lo

hace porque el pago a cuenta se ha convertido en un instrumento de financiación del Estado sin intereses (a tipo de interés «cero») a costa de que los sujetos pasivos, quienes se ven compelidos a procurarse la financiación necesaria para poder cumplir con su obligación a cuenta, con el consiguiente sobreesfuerzo y sobre coste económico que ello conlleva, pese a la plena conciencia, propia y ajena, de la desmesura y significativa desproporción que tal exigencia comporta. Así se ha venido pronunciando la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en situaciones semejantes (respecto de los pagos a cuenta fraccionados y retenciones), en la que ha venido censurando (desde hace más de dos décadas), como contrarias al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, las situaciones en las que el abono anticipado no guardaba la debida relación con la renta real que se pretendía gravar (STS 7608/1993, de 12 de noviembre); rebasando sensiblemente las cuotas finales del impuesto y obligando a los sujetos pasivos a satisfacerlas con recursos diferentes de los rendimientos de su actividad (STS 4956/1999, de 10 de julio); implicando sufrir injustificadamente la lesión financiera que tales abonos anticipados suponían (STS 4067/2000, de 19 de mayo); operando a modo de préstamos o anticipos de tesorería, sin interés o a bajo interés exigido coactivamente; tergiversando los conceptos de ingresos públicos de naturaleza impositiva con ingresos públicos procedentes de un endeudamiento público, al menos encubierto (STS 1662/2000, de 2 de marzo); aplicándose sobre rendimientos brutos en los que se integraban conceptos no tomados en consideración para determinar la base imponible (STS 2184/2000, de 18 de marzo); o estableciéndose sin existir la máxima correspondencia y correlación entre la base imponible del impuesto y la base para calcular los pagos fraccionados (STS 7771/2002, de 21 de noviembre).

Así las cosas, el ejemplo práctico de la entidad afectada en el caso subyacente al planteamiento de la presente cuestión es altamente ejemplificativo e ilustrativo de cara a visualizar el grado de desproporción, desfase y desajuste entre la obligación provisional de pago fraccionado a cuenta y la obligación principal, que incurre en la prohibición constitucional de establecer tributos gravando una capacidad económica irreal, virtual o ficticia. Aunque la entidad recurrente en el proceso *a quo* gozaba de un régimen especial de exención para evitar la doble imposición (entidad de gestión y administración de fondos propios de entidades no residentes en territorio español), sin embargo, tuvo que efectuar un pago anticipado a cuenta del impuesto de sociedades de más de seis millones y medio de euros, simplemente, porque no pudo dejar de computar en su base imponible las rentas exentas ni tampoco aplicar la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (cuando de no haber aplicado el nuevo régimen del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, la cuantía del pago fraccionado habría sido tan solo de pocos más de trescientos mil euros), teniendo luego derecho, al liquidar el impuesto, a una devolución de unos seis millones de euros. De este modo, la cuantía del pago a cuenta excedió casi diez veces la cuota del impuesto. Y se trata, además, de una situación que se produce, de manera general, en toda una categoría ordinaria de supuestos (STC 37/2017, de 1 de marzo, FJ 4) y no de modo singular (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8).

Por todo lo anterior, coincide la fiscal general del Estado con el órgano jurisdiccional proponente en la existencia de una infracción del art. 31.1 CE, al imponer la norma controvertida de modo arbitrario un incremento de los pagos a cuenta del impuesto de sociedades sin consideración alguna a la cuota final del impuesto, en la medida que establece un régimen de cálculo de la obligación tributaria de pago a cuenta distinto del previsto para la obligación tributaria principal, con clara desvinculación entre la renta que se entiende indicio de capacidad económica para el impuesto y la que se toma en consideración para el cálculo de los pagos a cuenta, que incluye las rentas exentas, excluye los resultados negativos de ejercicios anteriores y soslaya las deducciones y bonificaciones aplicables. Con ello, la obligación tributaria deja de atender a la capacidad económica real de los sujetos pasivos del impuesto, para someter a tributación una base ficticia o irreal, lo que resulta contrario a las exigencias derivadas del art. 31.1 CE.

Por último y con relación al alcance de una eventual declaración de inconstitucionalidad y nulidad del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, interesa el Ministerio Fiscal que se declaren no susceptibles de ser revisadas las situaciones jurídico-tributarias firmes producidas a su amparo, por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica del art. 9.3 CE (por todas, STC 189/2005, FJ 9).

10. Por providencia de 8 de septiembre de 2020, se señaló para deliberación y fallo de la presente sentencia el día 10 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto del proceso y pretensiones de las partes.

La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional plantea una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público –que añadió una nueva disposición adicional decimocuarta («Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados») a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS) que podría ser contrario a los arts. 86.1 y 31.1, ambos de la Constitución por haberse aprobado mediante un instrumento normativo –el decreto-ley– que no puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y por someter a tributación capacidades económicas irreales en los pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades. Tanto la fiscal general de Estado como la empresa Lafonia Sea Foods, S.A., coinciden con el planteamiento del órgano judicial. De la opinión contraria es, sin embargo, el abogado del Estado, para quien ni se ha producido una afectación del deber de contribuir ni se han sometido a tributación capacidades económicas inexistentes.

2. Pérdida de objeto de la cuestión planteada.

Como se ha indicado, la presente cuestión de inconstitucionalidad se plantea en relación con el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público. Dado que este precepto ya ha sido declarado inconstitucional y nulo por la STC 78/2020, de 1 de julio, la duda planteada por el órgano judicial ha quedado resuelta, por lo que la presente cuestión de inconstitucionalidad ha perdido su objeto, conforme a la reiterada doctrina de este tribunal [SSTC 47/2017, de 27 de abril, FJ 3 c); 49/2017, de 8 de mayo, FJ 4; 55/2017, de 11 de mayo, FJ 3 c); 60/2018, de 4 de junio, FJ 3, y 153/2019, de 25 de noviembre, FJ único b)].

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Declarar la pérdida sobrevenida del objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad núm. 1022-2019.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a diez de septiembre de dos mil veinte.–Juan José González Rivas.–Encarnación Roca Trías.–Andrés Ollero Tassara.–Fernando Valdés Dal-Ré.–Santiago Martínez-Vares García.–Juan Antonio Xiol Ríos.–Pedro José González-Trevijano Sánchez.–Antonio Narváez Rodríguez.–Alfredo Montoya Melgar.–Ricardo Enríquez Sancho.–Cándido Conde-Pumpido Tourón.–María Luisa Balaguer Callejón.–Firmado y rubricado.