

SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

8959 *Pleno. Sentencia 78/2020, de 1 de julio de 2020. Cuestión de inconstitucionalidad 1021-2019. 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: nulidad del precepto que al regular elementos esenciales de la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados afecta de modo sustancial al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.*

ECLI:ES:TC:2020:78

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

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021-2019, 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 María Belén Montalvo Soto, en representación de Universal Compression International Holdings, S.L., y la fiscal general del Estado. Ha sido ponente el magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos.

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), ambos de la Constitución española.

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad 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 de la Ley del impuesto sobre sociedades se dictó la Orden HAP/1552/2016, de 30 de septiembre («BOE» núm. 237, de 30 de septiembre), 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 Universal Compression International Holdings, S.L., 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 6 583 581,20 €. Sin embargo, de no haberse aplicado la nueva previsión del Real Decreto-ley 2/2016 el importe del segundo pago fraccionado habría sido de tan solo 310 552,86 €. Posteriormente, en la declaración del impuesto (modelo 200) presentada el día 4 de julio de 2017 se declaró una cifra de negocios de 94 926 192,00 €, que dio lugar a una base imponible de 2 680 370,22 € [tras realizar los correspondientes ajustes fiscales extracontables, de carácter positivo en cuantía de 4 971 708,00 € (ajustes por deterioro de participaciones) y de carácter negativo por importe de 90 526 996,64 € (ajustes por deterioro de participaciones y régimen de exención por tenencia de valores extranjeros)] y a una cuota tributaria de 670 092,56 €. En la declaración se solicitó la devolución de 6 074 718,07 €.

d) Con carácter previo a la presentación de la anterior autoliquidación, con fecha de 30 de noviembre de 2016 la empresa aquí recurrente había interpuesto 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. 908/2016). Una vez concluido el correspondiente procedimiento, mediante providencia con fecha 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 sobre 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 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 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC). Finalmente, el abogado del Estado,

mediante escrito de fecha 6 de noviembre 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 14 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 de 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-leyes 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 de la 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 sobre 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 9 de abril de 2019, el Pleno de este tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada y, de conformidad con lo previsto en el art. 10.1 c) LOTC, reservar para sí su conocimiento, 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).

5. El día 26 de abril 2019 tuvo entrada en el registro un escrito del presidente del Senado 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. A continuación, el día 6 de mayo de 2019 se recibió otra comunicación de la presidenta del Congreso de los Diputados 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, con remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones, y a la Asesoría Jurídica de la Secretaría General.

6. Mediante escrito registrado en este tribunal el día 7 de mayo de 2017 doña María Belén Montalvo Soto, procuradora de los tribunales y de la mercantil Universal Compression International Holdings, S.L., 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 8 de mayo de 2019, con concesión de un plazo de quince días para formulación de alegaciones.

7. El día 9 de mayo de 2019 tuvo entrada en el registro de este tribunal un escrito del abogado del Estado en el que solicitaba que se le tuviese por 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 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:2018:10654), 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 sobre 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 del impuesto, señala que si bien la tributación en el impuesto se configura sobre «el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos 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 fraccionado se minorará en el importe de determinadas bonificaciones, de las retenciones e ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados efectuados durante el periodo impositivo (art. 40.3 LIS). También es cierto que, en el supuesto de 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 que no existe vulneración alguna del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

8. Mediante escrito registrado en este tribunal el día 21 de mayo de 2019, la fiscal general del Estado presentó sus alegaciones solicitando la estimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad y, en su virtud, que se declare la inconstitucionalidad 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 sobre sociedades. Y si bien posteriormente dicho régimen ha sido modificado 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 sobre 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 de 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 sobre sociedades, como puede comprobarse en los datos obrantes en los informes anuales de recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). En este sentido, según el informe de la AEAT de recaudación anual del año 2016, el impacto contributivo respecto al año anterior fue de 2.967 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 AEAT de recaudación anual del año 2017, los pagos fraccionados constituyeron «el principal componente» del impuesto sobre 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, toda vez que: (i) el tributo concernido, el impuesto sobre 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 53/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, 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, 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 a 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 los sujetos pasivos, quienes se ven compelidos a procurarse la financiación necesaria para poder cumplir con su obligación a cuenta, con el consiguiente sobre esfuerzo 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 sobre 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 sobre 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).

9. Mediante escrito registrado en este tribunal el día 3 de junio de 2019, la procuradora de los tribunales señora Montalvo Soto, en representación de la entidad Universal Compression International Holdings, S.L., presentó su escrito de alegaciones suplicando se declarase la inconstitucionalidad y nulidad de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, del 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, introducida mediante el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, por vulnerar los arts. 86.1 y 31.1 de la Constitución española. Eso sí, antes de entrar a analizar las dudas de constitucionalidad, realiza dos precisiones previas: en primer lugar, que la convalidación del Real Decreto-ley 2/2016 por el Congreso de los Diputados no sirvió para subsanar los vicios de inconstitucionalidad de los que pudiera adolecer la norma, ni impide su control de constitucionalidad; y, en segundo lugar, que el hecho de que la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018, modificara la redacción de la disposición adicional decimocuarta de la ley del impuesto sobre sociedades (a los efectos de exceptuar a las entidades de capital-riesgo de la obligación de efectuar el pago fraccionado mínimo), tampoco permite subsanar los defectos formales de los que adolece el Real Decreto-ley.

Una vez hechas las precisiones que anteceden, llama la atención la empresa recurrente en el proceso *a quo* sobre la nueva configuración del pago fraccionado mínimo en el impuesto sobre sociedades introducida por el Real Decreto-ley 2/2016, que no solo lo convierte, *de facto*, en una nueva figura impositiva completamente alejada de la cuota definitiva del tributo, sino que lo configura como un mecanismo de financiación al Estado mediante un préstamo no retribuido de determinados contribuyentes (anticipo de tesorería a tipo de interés cero). De este modo, la falta de la debida correspondencia y correlación sustantiva y temporal entre el pago a cuenta y la cuota del impuesto implica que, más que sometidas a un deber de contribuir, las entidades afectadas se encuentran sometidas a un deber de financiación gratuita del Estado, que no hace sino provocar un enriquecimiento injusto de la hacienda pública.

Pues bien, en relación con la posible afectación del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE por el Real Decreto-ley 2/2016, con fundamento en la STC 73/2017, de 9 de junio, FJ 3, hay que analizar tres extremos: a) El tributo en el que ha incidido el decreto-ley: ha sido el impuesto sobre sociedades, que es, junto con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, otra de las piezas básicas del sistema tributario, de manera que la alteración sustancial de sus elementos esenciales podría afectar al modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas jurídicas que pongan de manifiesto una capacidad económica gravable. b) Los elementos del impuesto que han resultado alterados: son los pagos fraccionados, que tienen la consideración de deuda tributaria (art. 40.5 LIS), y cumplen la función de ser un anticipo del impuesto. Se está, entonces, ante un elemento esencial del impuesto cuya modificación de la fórmula de cálculo ha afectado sustancialmente a la determinación de la deuda tributaria, que no se ve sanada por el hecho de que, como consecuencia de la declaración definitiva del impuesto, las cantidades pagadas en exceso sean objeto de devolución a los contribuyentes (sin intereses de demora). c) La naturaleza y alcance de la concreta regulación: la incidencia que la modificación operada ha tenido en el deber de contribuir ha sido reconocida por la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria al señalar que los pagos fraccionados son «el principal componente del impuesto» (informe anual de recaudación para el ejercicio 2018, páginas 27 a 29), sin que sea irrelevante el hecho de que los afectados por la medida hayan sido solo 9.069 contribuyentes (según los datos de la propia AEAT), pues se trata, precisamente, de los principales contribuyentes del impuesto sobre sociedades (de hecho, el impacto directo de las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 2/2016 en el segundo pago fraccionado del ejercicio 2016 para las denominadas «grandes empresas y grupos» supuso, según sus datos oficiales, un incremento de casi el 175 por 100 del importe de la recaudación).

La única conclusión que cabe extraer de la situación descrita, entonces, es que la introducción del pago fraccionado mínimo en los términos fijados por el Real Decreto-

ley 2/2016, supuso una flagrante alteración sustancial del deber de contribuir a los gastos públicos establecido en el art. 31.1 CE para el conjunto de las entidades afectadas por dicha medida y, por su magnitud, afectó definitivamente al sistema tributario en su conjunto. Y lo supuso porque (i) afectó a un elemento esencial del impuesto sobre sociedades, que es un tributo básico en nuestro sistema tributario; (ii) supuso una alteración sustancial de la posición de las empresas afectadas en el conjunto del sistema tributario; y (iii) alteró la esencia misma del pago «a cuenta» para convertirlo, en su práctica totalidad, en una fuente de financiación impuesta coercitivamente a las empresas, absolutamente al margen de las reglas de determinación de la base imponible del propio impuesto.

Por otra parte, con relación a la vulneración del principio de capacidad respecto de la vulneración del art. 31.1 CE, apunta la empresa recurrente en el proceso *a quo* que, a su juicio, el pago fraccionado mínimo introducido por el Real Decreto-ley 2/2016, vulnera de forma flagrante el citado principio, pues si en el ámbito del impuesto sobre sociedades, la capacidad económica encuentra su reflejo en el concepto y determinación de la base imponible, de conformidad con lo dispuesto en el art. 10 LIS, sin embargo, el pago fraccionado mínimo se calcula sobre el resultado contable, prescindiendo de los ajustes extracontables previstos en la propia norma; esto es, sin excluir de la base imponible las rentas exentas (como sucede, por ejemplo, con las rentas obtenidas por las entidades de tenencia de valores extranjeros) o determinados ingresos contables excluidos (como las cantidades derivadas de la reversión contable de gastos que no fueron deducibles en el ejercicio en que se dotó la provisión); sin minorar las bases imponibles negativas por pérdidas sufridas en periodos anteriores pendientes de aplicación; y, en fin, sin aplicar en la cuota las deducciones legalmente previstas. Existe, pues, una absoluta desconexión entre el método de cálculo del pago fraccionado mínimo y el método de cálculo del impuesto (como así lo reconoce la propia AEAT en los informes de recaudación anual correspondientes a los ejercicios 2016, 2017 y 2018), que resulta contraria al principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE.

10. Por providencia de 30 de junio de 2020 se señaló para la deliberación y votación de la presente sentencia el día 1 de julio de dicho año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto del proceso: duda planteada. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, para la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional 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– podría ser contrario a los arts. 86.1 y 31.1, ambos de la Constitución (i) 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 (ii) 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 Universal Compression International Holdings, S.L., 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. Precisiones sobre el objeto. a) El órgano judicial cuestiona el art. 3 del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público. Sin embargo, este decreto-ley solo contiene un artículo único que, bajo el título «Modificaciones relativas al impuesto sobre sociedades», añade una nueva disposición adicional decimocuarta a la Ley del impuesto sobre sociedades, denominada «Modificaciones en el régimen legal de los pagos

fraccionados». Estamos, por tanto, ante un simple error en la identificación del precepto cuestionado que no impide la determinación del objeto del presente proceso constitucional, pues del contenido del auto de planteamiento se deduce, con toda certeza, que la duda de constitucionalidad formulada se contrae a la disposición adicional decimocuarta de la Ley del impuesto sobre sociedades, introducida por el artículo único del citado Real Decreto-ley 2/2016.

b) Ni la modificación operada sobre la citada disposición adicional decimocuarta de la Ley del impuesto sobre sociedades por el art. 71 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el año 2018, ni la efectuada posteriormente por el art. 4 de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, han afectado al objeto del presente proceso, ya que: (i) no han tenido una incidencia general sobre el problema planteado, puesto que las modificaciones operadas en el régimen de los pagos fraccionados se han referido exclusivamente a las entidades de capital-riesgo (Ley 6/2018) y a las empresas navieras (Ley 8/2018); y (ii) que, al ser una de las dudas de constitucionalidad formulada por el órgano judicial si el Real Decreto-ley cuestionado es contrario al art. 86.1 CE, a través de este proceso se va a velar por el recto ejercicio de la potestad de dictar decretos-leyes dentro del marco constitucional, decidiendo la validez o invalidez de las normas impugnadas, sin atender a su vigencia o derogación en el momento en que se pronuncia el fallo (entre otras, SSTC 170/2012, de 4 de octubre, FJ 3; 183/2014, de 6 de noviembre, FJ 2; 211/2015, de 8 de octubre, FJ 2, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 1).

3. El uso del decreto-ley en materia tributaria. Cuando la Constitución autoriza el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público dispone que tenga lugar «con arreglo a la ley» (art. 31.3 CE), de modo que «cualquier prestación patrimonial de carácter público, de naturaleza tributaria o no, debe fijarse por la propia ley o con arreglo a lo dispuesto en la misma» (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; 233/1999, de 16 de diciembre, FFJJ 7, 9 y 10; 3/2003, de 16 de enero, FJ 4; 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 11, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 2). Ahora bien, «de la misma manera que la Constitución ha sometido al imperio de la ley, con carácter general, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuando tienen naturaleza tributaria, ha condicionado los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva, pues no solo limita el uso del decreto-ley a aquellos supuestos en los que no se afecte a los deberes de los ciudadanos regulados en el título I (art. 86.1 CE) y, concretamente, al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que impide la utilización de la Ley de presupuestos como instrumento a través del cual "crear tributos" (art. 134.7 CE) y excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE)» (SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5; 139/2016, de 21 de julio, FJ 6, y 73/2017, FJ 2).

Del hecho de que el establecimiento de prestaciones patrimoniales «de carácter público» esté sujeto al principio de reserva de ley (art. 31.3 CE) «no se deriva necesariamente que la citada materia se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley, que podrá penetrar en la misma siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no "afecte" en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas» (SSTC 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4; y 83/2014, FJ 5, y en sentido similar, SSTC 182/1997, FJ 8; 137/2003, FJ 6; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9, y 73/2017, FJ 2). Ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional, entonces, para que mediante un decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre que concurra una situación de extraordinaria urgencia que justifique el uso de este instrumento normativo y que, mediante él, no se afecte al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE (entre otras, SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 18 de octubre, FJ 6; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; 139/2016, de 21 de julio, FJ 6, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 2).

Para interpretar el límite material del art. 86.1 CE y, por tanto, determinar si ha existido «afectación» del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE, el tribunal tiene declarado que el decreto-ley «no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo». Así, vulneraría el art. 86.1 CE «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» (SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6; 35/2017, FJ 5, y 73/2017, FJ 2).

4. *El alcance de la medida cuestionada.* Como han señalado la fiscal general del Estado y la parte recurrente en el proceso *a quo*, para comprobar si la medida prevista en la disposición adicional decimocuarta de la Ley del impuesto sobre sociedades, introducida por el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, «afecta», en el sentido constitucional del término, al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), es preciso analizar tres extremos (SSTC 182/1997, FJ 7; 189/2005, FJ 7; 83/2014, FJ 5, y 73/2017, FJ 2):

a) *El tributo en el que ha incidido el precepto controvertido, indagando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario.* Este tributo ha sido el «impuesto sobre sociedades» (como lo pone de manifiesto el propio título bajo el cual se rotula el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016: «Modificaciones relativas al impuesto sobre sociedades»), el cual, como señala el preámbulo de la Ley del impuesto sobre sociedades, «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» (párrafo primero del apartado I).

Según la jurisprudencia constitucional, «al impuesto sobre sociedades se le puede considerar, junto con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, como otra de las piezas básicas del sistema tributario y, concretamente, de la imposición directa en España. Se trata de 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 los de índices de capacidad económica más importantes: la renta. De esta manera, sirve también al objetivo de personalizar el reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica y de igualdad, coadyuvando al cumplimiento de los principios de justicia tributaria y los objetivos de redistribución de la renta. Por tanto, la alteración sustancial de sus elementos esenciales podría afectar también al modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de las personas jurídicas que pongan de manifiesto una capacidad económica gravable» [STC 73/2017, FJ 3 a)].

b) *Los elementos del tributo que han resultado alterados por el precepto controvertido.* La Ley del impuesto sobre sociedades obliga a las sociedades y demás entidades jurídicas, contribuyentes del impuesto (arts. 1 y 7 LIS), a ingresar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, «un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso» (art. 40.1 LIS), que «tendrá la consideración de deuda tributaria» (art. 40.5 LIS) y que será deducible de la obligación principal [arts. 41 c) LIS y 23.2 LGT].

Esos pagos fraccionados tienen la naturaleza de prestaciones coactivamente impuestas para la financiación del gasto público y, por tanto, de prestaciones patrimoniales de carácter público, de naturaleza tributaria, concretamente, impositiva. Aunque tienen «carácter autónomo» respecto de la obligación principal (art. 23.1 LGT), su existencia y justificación depende de la misma capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición: la renta del contribuyente (art. 4.1 LIS), obtenida durante un

ejercicio económico (arts. 11.1 y 27.1 LIS), gravada sucesivamente en el tiempo y cumulativamente sobre el mismo objeto, primero, de manera fraccionada y provisional, a lo largo del período impositivo, y después, de manera total y definitiva, mediante la declaración-liquidación que debe practicarse tras el devengo del impuesto durante el siguiente período impositivo (art. 28 LIS). Tanto la obligación anticipada como la principal son dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria (art. 17 LGT), que concurren, aunque de forma autónoma en el tiempo, al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente.

Así las cosas, los elementos que se han visto alterados por la medida controvertida son los relativos a la forma de cálculo de la capacidad económica exteriorizada en cada fracción del período impositivo (con inclusión de rentas como, por ejemplo, las exentas o las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores), al porcentaje aplicable (que aumenta), así como a la determinación de la cuantía del ingreso (sin posibilidad de minoración en el importe de las bonificaciones legalmente aplicables, ni tampoco de las retenciones e ingresos a cuenta del mismo impuesto ya soportadas durante el ejercicio).

c) *La naturaleza y el alcance de la concreta regulación de que se trate.* Con carácter general, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deben efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación del impuesto correspondiente al período impositivo en curso (art. 40.1 LIS). Este pago fraccionado debía hacerse, a opción del contribuyente, mediante el «método de la cuota» o a través del «método de la base imponible». En el primero, el pago fraccionado era el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra del último período impositivo el porcentaje del 18 por 100, minorando el resultado así obtenido en el importe de las deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta (art. 40.2 LIS). En el segundo, el pago fraccionado era el resultado de aplicar sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural (esto es, sobre el resultado contable ajustado fiscalmente), el porcentaje resultante de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen (redondeado por defecto), minorado tanto en el importe de las bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta, así como en el de los pagos fraccionados efectuados durante el período impositivo (art. 40.3 LIS). Esta segunda modalidad de pago fraccionado era obligatoria, en todo caso, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios hubiese superado los seis millones de euros durante los doce meses anteriores al inicio del período impositivo (art. 40.3 LIS). En cualquier caso, el pago fraccionado efectuado conforme a una u otra modalidad tendría la consideración de «deuda tributaria» (art. 40.5 LIS).

El artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, añadió una nueva disposición adicional decimocuarta a la Ley del impuesto sobre sociedades, conforme a la cual, bajo el título de «Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados», introdujo una serie de diferencias en el cálculo del pago fraccionado para las empresas con una cifra de negocios igual o superior a los diez millones de euros, concretamente, en la forma de calcular la base, en el importe del porcentaje aplicable y en la concreción de la cuantía que deben ingresar. En efecto, conforme a la regla general prevista en el art. 40.3 LIS, la base del pago fraccionado es el resultado contable pero ajustado fiscalmente (base imponible), a la que se le aplica un porcentaje variable equivalente a los cinco séptimos del tipo de gravamen del contribuyente (redondeado por defecto), para terminar minorando el resultado así obtenido en el importe de las bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta, y pagos fraccionados efectuados durante el período impositivo. Sin embargo, de acuerdo a las especialidades previstas en la disposición adicional decimocuarta de la Ley del impuesto sobre sociedades, el porcentaje aplicable pasa a ser diecinueve veinteavos del tipo de gravamen (redondeado por exceso) y, como mínimo, de un 23 por 100 del resultado contable sin ninguno de los ajustes fiscales extracontables previstos en la propia normativa del impuesto (tales como la exclusión de las rentas exentas, la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, la amortización fiscal del fondo de comercio, la reversión contable de los gastos computados como no deducibles, etc.) y minorando el resultado alcanzado

exclusivamente en el importe de los pagos fraccionados efectuados. Esto ha supuesto una alteración sustancial en la forma de cálculo del pago a cuenta, pues la magnitud resultante es sustancialmente distinta a la que posteriormente pueda derivar de la cuantificación final del impuesto al que pretende servir de anticipo.

El tribunal observa que acudiendo al supuesto de hecho planteado en el proceso judicial del que deriva la presente cuestión de inconstitucionalidad puede comprobarse cómo la empresa recurrente (una entidad dedicada a la tenencia de valores extranjeros que goza de un régimen especial de exención en el impuesto sobre sociedades) se vio obligada a ingresar un segundo pago fraccionado a cuenta del impuesto (el de octubre, por los nueve primeros meses del ejercicio 2016) por importe de 6 583 581.20 € (al afectarle el pago mínimo del 23 por 100 del resultado contable que no le permite excluir las rentas exentas ni tampoco haber podido incluir la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores), cuando de no haberse aplicado la nueva previsión del Real Decreto-ley 2/2016 la cuantía del pago fraccionado habría sido solo de poco más de 300 000 €.

5. *La duda de constitucionalidad planteada por el órgano judicial.* Para el órgano judicial promotor de la presente cuestión de inconstitucionalidad –como para la fiscal general del Estado y la empresa recurrente en el proceso *a quo*– la modificación operada por la disposición adicional decimocuarta de la Ley del impuesto sobre sociedades en el régimen de los pagos fraccionados de las entidades con una cifra de negocios de al menos diez millones de euros ha afectado al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado en términos prohibidos por el art. 86.1 CE y el art. 31.1 CE.

Según la exposición de motivos del Real Decreto-ley 2/2016, la necesidad de «cumplimiento de los objetivos comunitarios a nivel presupuestario, y en particular entre ellos la reducción del déficit público» para llevarlo al objetivo fijado por las autoridades comunitarias hacía necesario introducir medidas extraordinarias para «conseguir un incremento de los ingresos correspondientes al impuesto sobre sociedades» (apartado I). Ahora bien, aunque no cabe duda de que «[l]a gravedad de la crisis económica y, en consecuencia, la necesidad de ajustar el déficit público para cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el artículo 135 CE, podría justificar la aprobación de medidas dirigidas al aumento de los ingresos o a la reducción de los gastos públicos», tampoco es cuestionable que «[e]l hecho de que la medida cuestionada pudiera contar, en un momento dado, con una justificación que la legitimase, sería un requisito necesario pero en ningún caso suficiente, desde el plano constitucional, cuando se introduce mediante el uso de un instrumento normativo a través del cual no se puede afectar al cumplimiento de un deber de los previstos en el título I de la Constitución, como lo es el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)» [STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 5 a)].

La medida cuestionada ha incidido en un impuesto –el de sociedades– que, en su integración con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, constituye uno de los dos 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 en figuras impositivas primordiales para conseguir que el sistema tributario atienda tanto a la justicia tributaria, que exige el artículo 31.1 CE, como a los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, que imponen los artículos 131.1 y 138.1 CE.

Como se ha señalado, la disposición impugnada incide en tres elementos esenciales de la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados: los relativos a la forma de cálculo de la renta sometida a tributación en cada fracción del período impositivo (con inclusión de rentas que no pueden formar parte ella como, por ejemplo, las exentas); el porcentaje aplicable a ella (que se incrementa) y la determinación de la cuantía del ingreso (al impedir minorarla en el importe de las bonificaciones legalmente aplicables, ni tampoco en el de las retenciones e ingresos a cuenta del mismo impuesto ya soportadas durante el ejercicio). Con esta nueva forma de cálculo de los pagos fraccionados el

Decreto-ley impugnado, durante un lapso de tiempo determinado, pero suficientemente relevante, incide en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

No desvirtúa la anterior conclusión el hecho de que, como defiende el abogado del Estado, la medida controvertida haya afectado únicamente a un reducido grupo de contribuyentes, a saber, las empresas con una cifra de negocios igual o superior a los diez millones de euros. Aunque es cierto que los declarantes del impuesto sobre sociedades durante el ejercicio en el que se llevó a cabo la modificación legislativa en este proceso analizada (2016) fueron más de un millón quinientas mil sociedades, de las cuales solo poco más del 2 por 100 son empresas cuya cifra de negocios era superior a los diez millones de euros, también lo es que precisamente estas son las que procuran al Estado mucho más de la mitad de la recaudación obtenida por ese impuesto. De hecho, la medida cuestionada supuso un aumento de la recaudación (del 2015 al 2016) de casi un 9 por 100 (según los datos de la Agencia Tributaria, informe anual de recaudación tributaria, año 2016), lo que evidencia que esta medida, aunque afecte a pocos contribuyentes, incide en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

6. *Alcance de la declaración de inconstitucionalidad.* El artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se establecen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que introdujo la disposición adicional decimocuarta («Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados») de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, es inconstitucional y nulo, al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE.

El apartado primero del art. 39 LOTC establece que «[c]uando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia». Esta previsión permite a este tribunal, tanto en los recursos como en las cuestiones de inconstitucionalidad (SSTC 81/2003, de 28 de abril, FJ 7; 187/2004, de 21 de octubre; 255/2004, de 22 de diciembre, y 154/2015, de 9 de julio, FJ 7, entre otras muchas), extender la declaración de inconstitucionalidad de un precepto efectuada en una sentencia a aquellos otros preceptos de la misma norma con fuerza de ley que puedan verse afectados «por conexión o consecuencia».

Una vez declarada la inconstitucionalidad y nulidad del artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, las disposiciones finales de esta norma, al establecer el título competencial al amparo del cual se ha dictado (disposición final primera) y su entrada en vigor (disposición final segunda), carecen de objeto, por lo que procede extender a estas disposiciones la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

En consecuencia, el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad.

Antes del fallo es necesario realizar dos últimas precisiones. (i) 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). (ii) No pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia, ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), ni tampoco, en este caso concreto, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma [SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6; 151/2017, de 21 de diciembre, FJ 8; 61/2018, de 7 de junio, FJ 11; 76/2018, de 5 de julio, FJ 9, y 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5 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

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021-2019, promovida por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y, en consecuencia, declarar que el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo, con los efectos previstos en el fundamento jurídico sexto.

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

Dada en Madrid, a uno de julio de dos mil veinte.—Juan José González Rivas.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—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.—Firmado y rubricado.