



# El TC declara inconstitucional la regulación del pago fraccionado mínimo del Impuesto sobre Sociedades de 2016 y 2017

## Tax Alert

Julio 2020

[kpmgabogados.es](http://kpmgabogados.es)  
[kpmg.es](http://kpmg.es)



## El TC declara inconstitucional la regulación del pago fraccionado mínimo del Impuesto sobre Sociedades establecido en 2016 y 2017.

El Pleno del Tribunal Constitucional (TC) en su **Sentencia de 1 de julio de 2020**, ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad nº 1021/2019 planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, declarando por unanimidad **la inconstitucionalidad de la regulación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades establecida por el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre**, al afectar este instrumento normativo a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art.31.1 CE).

### Antecedentes

Recordemos que el art. 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](#) (en adelante RD-Ley 2/2016), introdujo la disposición adicional 14ª de la Ley 27/2014 (LIS), al objeto de regular un **nuevo régimen de pagos fraccionados** para los grandes contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (esto es, aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, fuera al menos de 10 millones de euros).

El cuestionado régimen de pagos fraccionados incorporaba como gran novedad, adicional al **incremento del tipo aplicable** en los casos de cálculo del pago fraccionado por la modalidad del 45.3 de la LIS conocida como "base corrida" (incremento resultado de redondear el tipo de gravamen del impuesto por 19/20, en vez de 5/7), la de un **pago mínimo** que consiste en aplicar un porcentaje fijo (el general es del 23%) al resultado contable del período de cómputo, únicamente minorado en los anteriores pagos fraccionados del período impositivo. Esta medida, de naturaleza puramente recaudatoria por elevar los niveles de los pagos fraccionados en muchos casos por encima de la deuda tributaria definitiva del impuesto, abocando a la solicitud de devoluciones, ya había tenido antecedentes similares desde el Real Decreto-ley 12/2012, y operó de forma efectiva hasta 2015.

### Análisis del fallo del TC

Del análisis del texto de la sentencia llama la atención que el TC no se ha pronunciado sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica de la medida en sí misma (art. 31 de la Constitución Española), sino que la ha declarado inconstitucional y

nula **por haber sido aprobada por el instrumento legislativo del real decreto-ley**.

A este respecto, el TC concluye que el RD-ley 2/2016 ha **afectado de forma sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos** que enuncia el art. 31.1 de la Constitución Española. La reforma introducida incidió en tres elementos esenciales de la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados: (i) forma de cálculo de la renta sometida a tributación en cada fracción del período impositivo (con inclusión de rentas que no pueden formar parte de ella como, por ejemplo, las exentas); (ii) el porcentaje aplicable (que se incrementa); y (iii) 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, 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, y lo hace respecto de las empresas de mayor tamaño que, aunque relativamente pocas en número, son las que aportan más de la mitad de la recaudación del impuesto. De hecho, esta medida supuso un aumento de la recaudación de casi un 9 por ciento, lo que evidencia que, aunque afectase a pocos contribuyentes, **incidió en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**.

Además, el TC entiende que tanto los pagos fraccionados como la obligación principal son dos partes inseparables de una misma relación jurídico-tributaria que concurren, aunque de forma autónoma en el tiempo, al gravamen de una única capacidad económica en un mismo contribuyente.

Por otra parte, debe señalarse que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad afecta al art. único del RD-ley 2/2016 (incluidas las disposiciones finales de esta norma) y en consecuencia la misma alcanza al pago fraccionado mínimo y también al incremento del tipo aplicable en los casos de cálculo del pago fraccionado en la modalidad de “base corrida” (cuando no resulta de aplicación el pago fraccionado mínimo) del apartado 1.b) de la Disposición Adicional 14ª de la LIS introducida por el referido RD-ley 2/2016.

### Efectos prácticos para las empresas afectadas

En cuanto a los efectos de su sentencia, el TC solo declara **no revisables** las situaciones “decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada ni las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma”.

Sin embargo, en la práctica, parece que las posibilidades de reclamar quedarían temporalmente limitadas y ello debido a que la regulación del régimen legal de los pagos fraccionados vía real decreto ley resultó aplicable a los pagos fraccionados efectuados por las grandes empresas correspondientes a los meses de octubre y diciembre del ejercicio 2016 y a los meses de abril, octubre y diciembre del ejercicio 2017. Del 2018 en adelante se mantiene este régimen de pagos a cuenta para grandes empresas (aunque con alguna modificación que el propio TC considera que no ha tenido incidencia alguna para resolver la presente cuestión de inconstitucionalidad al referirse exclusivamente a las entidades de capital riesgo y a las entidades navieras), incorporándolo a la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado del ejercicio 2018, como norma ordinaria.

Advertimos esta diferencia en el instrumento normativo al considerar que la misma puede determinar que los efectos prácticos de esta declaración de inconstitucionalidad fundada en el indebido uso de la figura del real decreto-ley **se limite temporalmente a los ejercicios 2016 y 2017**.

Además, en la medida en que lo adelantado de más en los pagos a cuenta de estos ejercicios se recuperó en las posteriores declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, que resultaron en muchos casos a devolver, parece que las posibles reclamaciones quedarían limitadas en sus efectos prácticos a los **intereses devengados** por el periodo de tiempo transcurrido desde que se ingresaron de más aquellas cantidades en los años 2016 y 2017, hasta que fueron recuperadas por el menor pago de la deuda tributaria del impuesto o la percepción de su devolución.

La fórmula empleada por sentencia para limitar sus efectos en el tiempo, y en particular la referencia a situaciones “consolidadas por no haber sido impugnadas en tiempo y forma”, suscita la duda de si los contribuyentes que, en el momento de haberse dictado la Sentencia no hubieran impugnado sus autoliquidaciones podrían ahora tratar de acogerse al texto de la misma.

En particular, la duda surge ante la falta de aclaración por parte del TC de qué debe entenderse en este caso por “situaciones consolidadas” (expresión esta que sí aclaró en otras sentencias previas, como por ejemplo la STC 61/2018, de 7 de junio).

Una interpretación conforme con la jurisprudencia previa llevaría a entender por situaciones consolidadas aquellas que, habiendo sido objeto de discusión en sede administrativa, devinieron firmes por no haberse impugnado el acto administrativo discrepante. Si esto fuera así, los contribuyentes que todavía no hubieran impugnado sus pagos fraccionados correspondientes a los ejercicios 2016 y 2017 podrían seguir tratando de ampararse en el texto de la Sentencia.

No obstante, también cabe la posibilidad de que el TC, en esta ocasión, al no haber querido aclarar el concepto de situación consolidada, pretenda ir más allá, limitando sus efectos a todas las situaciones no impugnadas. En este sentido, también debe valorarse que el TC, al utilizar la expresión “situaciones consolidadas” era obviamente conocedor de que en este caso no podían existir situaciones consolidadas por el transcurso del plazo de prescripción, dado que no han transcurrido todavía cuatro años desde el primer pago fraccionado al que resultó de aplicación el RDL 2/2016.

En cualquier caso, lo cierto es que la fórmula elegida por el TC no es concluyente, por lo que no puede descartarse que exista margen para impugnar los pagos fraccionados correspondientes solicitando el cobro de los intereses pertinentes.

Entre las entidades más afectadas están las que percibieron dividendos o rentas exentas merced al art. 21 LIS, o contaban con bases imponibles negativas pendientes de ser compensadas y procedentes de ejercicios anteriores.

Quedaría por tanto pendiente de plantear, si prosperase una nueva cuestión de inconstitucionalidad, si a partir del ejercicio 2018 la regulación del régimen de los pagos a cuenta podría

declararse también inconstitucional bajo la argumentación de que contraviene el principio de capacidad económica del tributo o, en el caso de los dividendos exentos, se atenta contra la Directiva Matriz-Filial.

Finalmente, cabe prever que pudiera resultar viable trasladar al RD-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, las razones que han llevado al TC a declarar la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016 por uso indebido de la fórmula del real decreto-ley excediendo de sus límites materiales. De llegarse a la misma conclusión, resultarían afectadas las diferentes medidas contempladas en el primero (limitación en el uso de bases imponibles negativas y cuotas y obligación de reversión por quintas partes de los deterioros deducidos hasta 2013, entre otras).

# Contactos

**Julio Cesar García**  
**Socio**  
**KPMG Abogados S.L.P.**  
**Tel. +34 91 456 59 08**  
[juliocesargarcia@kpmg.es](mailto:juliocesargarcia@kpmg.es)

**Carlos García del Cerro**  
**Socio**  
**KPMG Abogados S.L.P.**  
**Tel. +34 93 254 27 37**  
[cgarciadelcerro@kpmg.es](mailto:cgarciadelcerro@kpmg.es)

# Oficinas de KPMG en España

## A Coruña

Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
**T:** 981 21 8241  
**Fax:** 981 20 02 03

## Alicante

Edificio Oficentro  
Avda. Maisonnave, 19  
03003 Alicante  
**T:** 965 92 0722  
**Fax:** 965 22 75 00

## Barcelona

Torre Realia  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
**T:** 932 53 2900  
**Fax:** 932 80 49 16

## Bilbao

Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
**T:** 944 79 7300  
**Fax:** 944 15 29 67

## Girona

Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
**T:** 972 22 0120  
**Fax:** 972 22 22 45

## Las Palmas de Gran Canaria

Edificio San Marcos  
Dr. Verneau, 1  
35001 Las Palmas de Gran Canaria  
**T:** 928 33 2304  
**Fax:** 928 31 91 92

## Madrid

Torre de Cristal  
Paseo de la Castellana, 259 C  
28046 Madrid  
**T:** 91 456 3400  
**Fax:** 91 456 59 39

## Málaga

Larios, 3  
29005 Málaga  
**T:** 952 61 1460  
**Fax:** 952 30 53 42

## Oviedo

Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
**T:** 985 27 6928  
**Fax:** 985 27 49 54

## Palma de Mallorca

Edifici Ca'n de Segura  
Avda. del Comte de Sallent, 2  
07003 Palma de Mallorca  
**T:** 971 72 1601  
**Fax:** 971 72 58 09

## Pamplona

Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
**T:** 948 17 1408  
**Fax:** 948 17 35 31

## San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
**T:** 943 42 2250  
**Fax:** 943 42 42 62

## Sevilla

Avda. de la Palmera, 28  
41012 Sevilla  
**T:** 954 93 4646  
**Fax:** 954 64 70 78

## Valencia

Edificio Condes de Buñol  
Isabel la Católica, 8  
46004 Valencia  
**T:** 963 53 4092  
**Fax:** 963 51 27 29

## Vigo

Arenal, 18  
36201 Vigo  
**T:** 986 22 8505  
**Fax:** 986 43 85 65

## Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
**T:** 976 45 8133  
**Fax:** 976 75 48 96