

---

*Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020 rec. 1.021/2019*

***Inconstitucionalidad 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 estos momentos en los que tanto se habla de aumentar la carga impositiva a los contribuyentes y donde las situaciones de extraordinaria y urgente necesidad son cotidianas, el Tribunal Constitucional dicta una sentencia que debería servir de guía a los legisladores.

Fue en el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, donde se cambiaron las reglas de cálculo del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades. Dada la fecha de publicación de la norma, el impacto de la nueva normativa se iniciaba en el segundo pago fraccionado del ejercicio 2016.

Ciertamente el alcance subjetivo fue limitado, pues sólo afectaba a los contribuyentes cuyo importe de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo era superior a 10 millones de euros.

No era la primera vez que durante un periodo impositivo las normas tributarias se modificaban por lo que tampoco podemos afirmar que el sentido del fallo era evidente.

Sin embargo, en relación con aquella modificación tres fueron los elementos esenciales que fueron modificados:

- a) El tipo mínimo aplicable sobre la base de cálculo.
- b) La propia base de cálculo.
- c) Partidas a tener en cuenta en la determinación de la cuantía del ingreso.

En relación con el primer elemento, se establecía que el ingreso no podía ser inferior al 23% de la base de cálculo, estableciendo que el porcentaje se determinaría multiplicando por 19/20 el tipo de gravamen redondeado por exceso; frente a la norma general que establece, en esta modalidad, que la cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen redondeado por defecto. A efectos prácticos si el tipo aplicable al contribuyente era del 25%, antes de la reforma se aplicaba al pago fraccionado un tipo del 17% y, tras la reforma, del 24%: **sólo 7 puntos porcentuales.**

Si la modificación del tipo ya resultaba relevante, el cambio en la base de cálculo resultó mucho más impactante. Frente a la “**base imponible del impuesto**” correspondiente al periodo que se liquidaba, surgía el “**resultado positivo de la cuenta del pérdidas y ganancias del citado periodo**”. Es evidente que ambos conceptos -aún estando relacionados- pueden resultar muy distintos. Pensemos en un contribuyente con bases

imponibles negativas o con rentas exentas, conceptos ambos que afectan a la base imponible, pero no al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Adicionalmente, una vez aplicado el tipo sobre el resultado positivo contable, sólo se podía minorar el importe en la cifra resultante de los pagos fraccionados realizados anteriormente.

Como muestra de la fuerte repercusión que podía generar la nueva normativa basta indicar, tal y como se relata en el cuerpo de la sentencia, que un contribuyente tuvo que pagar en el segundo pago fraccionado del año 2016 la cifra de **6.583.581,20.-€** frente a los **310.552,86.-€** que hubiera pagado de no haberse producido la modificación, todo para que al presentar la liquidación del Impuesto sobre Sociedades acabara solicitando una devolución de **6.074.718,07.-€**.

En este sentido no puedo más que reproducir uno de los razonamientos contenidos en la sentencia que me parece esencial para entender lo que realmente se pretendía.

*“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 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.”*

Es lógico pensar que nos encontramos ante un caso extremo, pero no hemos de obviar que todos los contribuyentes afectados deberían revisar qué pagaron y qué deberían haber pagado para de esa forma valorar el inicio de acciones tendentes a un resarcimiento por los pagos realizados previamente, a la vista de la sentencia de referencia.

José María Costa Bosch

Socio MA Abogados

[jm.costa@maabogados.com](mailto:jm.costa@maabogados.com)

T. 91 3810507