

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2836/2020, DE 22 DE FEBRERO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre Sociedades. Imposibilidad de extender la declaración de inconstitucionalidad del RD-Ley 2/2016 que modificó el régimen de pagos fraccionados a los pagos fraccionados efectuados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la ley 8/2018.

En este caso, el contribuyente alega al Tribunal la rectificación de la autoliquidación de pagos fraccionados correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2019 como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad declarada por el Tribunal Constitucional del RD-Ley 2/2016, debido a que dicha inconstitucionalidad se extiende a la Ley 6/2018 y a la Ley 8/2018. El Tribunal se ampara en la resolución de 23 de abril de 2019 (RG6859/2016) para expresar que la declaración de inconstitucionalidad afecta únicamente a los pagos fraccionados al amparo de dicha norma, pero no a los realizados en el ámbito normativo de la ley 6/2018 y la ley 8/2018, pues aquella es un vehículo jurídico inadecuado por la indebida utilización del decreto ley.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO.-

La tesis básica del reclamante es que el Tribunal Constitucional había admitido a trámite una cuestión de inconstitucionalidad en relación elación con el Real Decreto-Ley 2/2016 que estableció el pago fraccionado mínimo, por posible vulneración de los artículos 31 y 86.1 de la Constitución, por lo que el segundo pago fraccionado realizado por el obligado en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2019 es contrario a derecho y por ello se le debe devolver junto con los intereses de demora el ingreso indebido realizado.

Frente a la referida alegación, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Asturias manifestaba lo siguiente en su acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación:

«...Como así ha reflejado el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución 07373/2008/00/00 según nuestro ordenamiento jurídico las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los tributos es competencia exclusiva de los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y del Tribunal Constitucional (...)

Tercero. Con fecha 26 de febrero de 2020 se comunica la propuesta de resolución y trámite de audiencia. En fecha 25 de marzo de 2020 la entidad presenta escrito de alegaciones que coinciden con las reflejadas en la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada.

Cuarto. A la vista de lo expuesto, la cuestión planteada por el contribuyente excede de las competencias atribuidas a la Administración Tributaria quién además está obligada a aplicar la normativa interna en vigor, entre la que se encuentra el RDL 2/2016, por lo que se acuerda desestimar la solicitud presentada basada en la inconstitucionalidad de la norma citada.»

Pues bien, hay que señalar que lo resuelto por la AEAT es conforme a lo declarado desde hace tiempo por este Tribunal Central en reiteradas resoluciones (pueden citarse, a modo de ejemplo, las RG 00/02379/2005, 00/07373/2008, 00/00980/2009, 00/00912/2008 o 00/02010/2014). Cabe citar, como resoluciones más recientes al respecto, las de 22 de mayo de 2019 (RG 6305/2016) y de 23 de abril de 2019 (RG 6859/2016). En esta última señalábamos lo siguiente:

(...)

«SÉPTIMO.- De lo expuesto en el anterior fundamento puede ya colegirse que, como manifiesta la Dependencia administrativa, los únicos pagos fraccionados afectados por la STC son los correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2016, y al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017, pero no así los pagos fraccionados aquí concernidos, correspondientes a los tres trimestres de 2018.

Sin perjuicio de ello, han de analizarse las alegaciones de la reclamante en contra de dicha conclusión. Sostiene la misma la improcedencia de los pagos fraccionados por ella efectuados en los tres trimestres de 2018, sustancialmente en atención a tres razones:

- *Una, anudada a su interpretación de la eficacia de la STC: considera que la inconstitucionalidad declarada por la STC extiende sus efectos también a los pagos fraccionados efectuados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la Ley 8/2018.*
- *Otra, en cierto modo subsidiaria de la anterior, consistente en que, aun suponiendo que el sistema de pagos fraccionados haya sido establecido legislativamente por la LGPE-18, una ley de presupuestos no puede modificar un tributo sin que una ley tributaria sustantiva así lo prevea.*

- Y una tercera, basada en la vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE.

Las dos primeras pueden abordarse conjuntamente pues confluyen en considerar que el sistema de pagos fraccionados mínimos aplicado en estos pagos fraccionados tampoco contaría con cobertura legal.

En primer término sostiene la interesada que las modificaciones por esas leyes posteriores (Ley 6/2018 y Ley 8/2018) deben tenerse por no realizadas y no puede entenderse que la modificación operada por la LPGE-18 haya sanado la tacha de inconstitucionalidad apuntada por el TC.

A su vez, esta primera razón básica la escinde la reclamante en dos: una aplicable en general a todos los trimestres de 2018 y una específica del primer trimestre.

Comenzando por la primera, aplicable con carácter general a los tres trimestres de 2018, la condensa en «el hecho de que tanto el artículo 71 de la LPGE-18 no hizo sino modificar (pero no introducir en el ordenamiento) por vía legislativa la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS que, a su vez, había sido introducida por el RDL 2/2016, norma declarada inconstitucional.»

Y la desarrolla exponiendo: «...como ya se ha adelantado, el artículo 71 de la LPGE-18 modifica una disposición introducida por una norma que ha sido declarada inconstitucional; es decir, modifica una norma nula, que ha sido expulsada del ordenamiento jurídico por inconstitucional. Y resulta evidente que una norma que ha sido expulsada del ordenamiento jurídico no puede ser posteriormente modificada por otra norma. En consecuencia, dicha modificación debe tenerse como no realizada. Por ello no puede entenderse que la modificación operada por la LPGE-18 haya sanado la tacha de inconstitucionalidad apuntada por el TC en su sentencia número 78/2020, de 1 de julio (i.e. la utilización de un instrumento normativo, el Real Decreto Ley, improcedente). Las consideraciones anteriores resultan asimismo predicables de las modificaciones operadas en la disposición adicional decimocuarta de la Ley del IS por parte de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre...»

Pues bien, estos razonamientos, a juicio de este TEAC, no pueden aceptarse, toda vez que, como bien dice la reclamante, la STC declaró la inconstitucionalidad y nulidad del Real Decreto Ley en atención a la utilización indebida de este instrumento para disponer la regulación introducida en el precepto de la Ley reguladora del IS. Pero fue el Real Decreto Ley el expulsado del ordenamiento jurídico, en tanto que vehículo jurídico inadecuado. Como consecuencia de ello el precepto de la Ley reguladora del IS quedó vacío de contenido en lo relativo al nuevo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados que el Decreto ley había introducido en aquella, resultando pues aplicable como sistema de cuantificación de los pagos fraccionados el que hubiese estado vigente inmediatamente antes de la modificación del mismo por el Decreto ley. Ahora bien, la Ley 6/2018 de PGE, elevando el rango normativo, introdujo ex novo el contenido dispositivo del precepto, integrando en la LIS (es decir, en el ordenamiento tributario) el mismo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados, que en sí mismo no había sido tachado de inconstitucional; por lo que naturalmente puede

considerarse sanado el defecto que acarreó la declaración de inconstitucionalidad.

Como ha quedado patente de la STC, para corregir la tacha de inconstitucionalidad únicamente debía enmendar la causa que a juicio del TC había determinado la misma; o sea, la utilización del decreto-ley. Quiere esto decir que el mantenimiento en esta nueva redacción de la ley del IS por la referida Ley 6/2018, de los términos sustanciales del sistema de cuantificación del pago fraccionado –con excepción, como hemos señalado, de la especialidad prevista para las entidades de capital riesgo– no puede tildarse de inconstitucional, toda vez que no ha sido ese contenido el determinante o motivador del pronunciamiento de inconstitucionalidad.

La anterior afirmación nos sirve de fundamento para rechazar asimismo las siguientes alegaciones de la reclamante (que una ley de presupuestos no puede modificar un tributo sin que una ley tributaria sustantiva así lo prevea y vulneración del principio de capacidad económica). Tanto en una como en otra el alegato pretende extender a la nueva normativa que redacta el sistema de cuantificación de los pagos a cuenta que nos ocupa, la tacha de inconstitucionalidad acordada en la STC, bien sea por considerar que el nuevo instrumento jurídico utilizado –LGP– es también inconstitucional, bien sea por considerar que lo es el objeto o contenido mismo de la regulación.

Pero ninguna de esas dos conclusiones se sostiene a la luz de las propias declaraciones de la STC. La declaración de la inconstitucionalidad únicamente en atención al instrumento utilizado en el presente caso, decreto ley, supone no entrar en el fondo de la constitucionalidad de la medida ni, por ende, enjuiciar la posible violación de la capacidad económica. Supone además, que no puede extrapolarse el juicio de inconstitucionalidad a la regulación de la materia establecida en la normativa posterior: Ley 4/2018 y Ley 8/2018. El propio TC elude un pronunciamiento sobre ello. Tanto la adecuación de una ley de Presupuestos como instrumento adecuado para regularlo como la propia inconstitucionalidad de la medida en sí, es cuestión que requeriría un nuevo análisis y un nuevo pronunciamiento del TC, no pudiendo entrar este órgano revisor en el enjuiciamiento de tales reproches.

Además de lo expuesto anteriormente, interesa resaltar cómo el propio TC lo expresa con claridad en su «NOTA INFORMATIVA núm. 67/2020, como adelanto de parte dispositiva»:

«La sentencia, cuyo ponente ha sido el magistrado Juan Antonio Xiol Ríos, aborda, en primer lugar, la posible vulneración de los límites materiales del Real Decreto-ley. En concreto, la Audiencia Nacional planteaba la vulneración del art. 86.1 CE, ya que el decreto-ley no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se encuentra el «deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» del art. 31.1 CE. Aplicando la doctrina constitucional sobre los límites de los Reales Decretos-leyes en el ámbito tributario, la sentencia razona que, por el tributo afectado, que es uno de los principales del sistema tributario español, y por la entidad de la modificación que se introduce en él, que alcanza a los elementos principales del pago fraccionado, se afecta al deber de contribuir.»

(...)

Si bien la cuestión de inconstitucionalidad también planteaba la posible vulneración del principio de capacidad económica, el Tribunal no aborda esta tacha, al estimar el primer motivo sobre el uso del decreto-ley.»

La mejor y más auténtica síntesis y explicación que sin duda constituye esta Nota del propio órgano emanante de la sentencia, no deja lugar a dudas de que únicamente se aprecia la inconstitucionalidad con fundamento en el instrumento normativo empleado; es decir, por la indebida utilización del instrumento del decreto Ley, vulnerando los límites materiales que no puede traspasar un instrumento normativo de esta naturaleza (artículo 86.1 de la Constitución Española).

Que no lo excluya no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento.

Otra lectura implicaría a juicio de este TEAC tergiversar la STC pues no cabe posibilidad alguna de extender la eficacia de esta sentencia más allá de su propia declaración de inconstitucionalidad. Ello equivaldría a emitir *ex novo* un juicio de inconstitucionalidad, lo que sin duda está terminantemente vedado a este órgano revisor.

En consecuencia, han de desestimarse las alegaciones de la entidad, confirmando la desestimación de las solicitudes de rectificación.

Queda claro en la resolución transcrita el criterio que ahora se reitera: la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto Ley-Ley 2/2016 efectuada por la STC aludida implica su expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos *ex tunc*, extendiéndose, por tanto, sólo a los pagos fraccionados efectuados de conformidad con dicha norma, pero no a los pagos fraccionados realizados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la Ley 8/2018. La tacha de inconstitucionalidad afecta, por tanto, sólo a aquella norma, en tanto que se ha considerado como un vehículo jurídico inadecuado, es decir, por la indebida utilización del instrumento del decreto ley, pero ello no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento.