



Roj: **AAN 2377/2018** - ECLI: **ES:AN:2018:2377A**

Id Cendoj: **28079230072018200247**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **19/12/2018**

Nº de Recurso: **900/2016**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Contencioso**

Tipo de Resolución: **Auto**

AUDIENCIA NACIONAL

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: 007

Teléfono: 91400 73 06/07/08

Fax:

Correo electrónico:

-

Modelo: N40010 **AUTO** TEXTO LIBRE ART 206.1 2º LEC C/ GOYA 14

91400 73 06/07/08

Equipo/usuario: MVM

N.I.G: 28079 23 3 2016 0005874

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000900 /2016

Proc. de origen: /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA

De D./Dña. LAFONIA SEAFOODS S.A.

Abogado:

Procurador Sr./a. D./Dña. MILAGROS DURET ARGÜELLO

Contra: MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PUBLICAS

ABOGADO DEL ESTADO

AUTO

ILMO. SR. PRESIDENTE

DªBEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

ILMOS. SRES. MAGISTRADOS

D.JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

D.LUIS HELMUTH MOYA MEYER

Dª.MARIA JESUS VEGAS TORRES.

En MADRID, a diecinueve de diciembre de dos mil dieciocho



HECHOS

PRIMERO.- De conformidad con lo previsto en el artículo 35.2 LOTC por providencia de 4 de octubre del 2018 dimos traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para alegaciones sobre el planteamiento de cuestión sobre la inconstitucionalidad de la disposición adicional decimocuarta "Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados" de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, redactada por el Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, indicando que entendíamos que la modificación sustancial del régimen de pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades para grandes empresas infringía los límites materiales de real decreto-ley (artículo 86.1 CE) y vulneraba el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE ; y, en su caso, sobre si procedía, previamente, plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la compatibilidad del citado decreto-ley con el artículo 4 de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. En dicha resolución requerimos a la parte demandante para que hiciera saber al tribunal si percibe dividendos de una sociedad participada residente en otro Estado miembro de la Unión Europea.

SEGUNDO.- La parte demandante ha reproducido la argumentación expuesta en la demanda según la cual el Real Decreto Ley 2/2016 infringe no solo los preceptos señalados sino, además, los límites formales (presupuesto habilitante: extraordinaria y urgente necesidad) de esta figura normativa y el principio de seguridad jurídica e interdicción de la retroactividad de normas desfavorables. En relación con la cuestión prejudicial sostiene que procede su planteamiento, y justifica su interés en basar en este punto la pretensión de nulidad alegando que si bien no percibe rendimientos de sociedades participadas residentes en otro Estado miembro de la Unión europea pudiera en un futuro encontrarse en dicha situación y resultar afectada por el Real Decreto 2/2016.

La Abogacía del Estado se opuso al planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión europea, así como al planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad.

TERCERO.- En su informe, el Ministerio Fiscal se limita a constatar que se han cumplido las formalidades necesarias para elevar la cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- La cuestión prejudicial sobre la compatibilidad del Real Decreto ley 2/2016 con el artículo 4 de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, entendemos que no debe plantearse, en tanto que apreciamos que no tiene la demandante un interés legítimo para apoyar sobre esta base jurídica su recurso frente al citado decreto-ley.

El interés legítimo debe ser real y actual, o al menos debe haber una perspectiva razonable de que la norma cuestionada pueda interferir en planes estratégicos de actuación de la sociedad ya trazados, que puedan ponerse en peligro por la regulación aprobada. No basta con afirmar una mera hipótesis sobre la posibilidad de participar en un futuro sociedades residentes en otro Estado miembro. Esto no basta para integrar el requisito de la legitimación activa.

SEGUNDO.- El recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto contra la Orden EHA/1552/2016, de 30 de septiembre, por la que se modifica la Orden EHA/1721/2011, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto de Sociedades en régimen de consolidación fiscal estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y la Orden HAP/2055/2012, de 28 de diciembre, por la que se aprueba 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, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática (BOE de 30 de septiembre del 2016).

La Orden EHA/1552/2016 hace las modificaciones en el cumplimiento de obligaciones formales relativas al Impuesto sobre Sociedades que resultan necesarias a raíz de la aprobación del Real Decreto Ley 2/2016, en cuanto al régimen de pagos a cuenta de las grandes empresas. Según criterio consolidado del Tribunal Supremo (ATS, sección 2ª de 10 de enero del 2018-recurso nº 2554/2014) cabe cuestionar la obligación tributaria principal y, en su caso, la de realizar pagos fraccionados, con ocasión de impugnar una orden ministerial que desarrolla aspectos formales para el cumplimiento de aquellas.



De ahí que sea determinante para la sentencia que haya de dictarse en este recurso la cuestión sobre si es ajustado a la Constitución el Real Decreto-Ley 2/2016. Se trata de la única cuestión relevante que se plantea en este proceso.

SEGUNDO.- Hemos centrado en dos puntos los motivos por los que se plantea la cuestión de inconstitucionalidad del artículo 3 del Real Decreto Ley 2/2016, por el que se introduce en la Ley 27/2014 la disposición adicional decimocuarta que recoge el nuevo régimen de pagos a cuenta de grandes empresas: el traspaso de los límites materiales de este instrumento normativo (artículo 86.1 CE) y la vulneración del principio de capacidad económica (artículo 31.1 CE).

No hemos considerado que la cuestión de inconstitucionalidad deba apoyarse en la infracción de los límites formales del decreto-ley ni en la vulneración de los principios de seguridad jurídica y retroactividad ni en la lesión del principio de igualdad.

Por lo que se refiere a la ausencia del presupuesto habilitante para el ejercicio de la potestad de dictar decretos-leyes- casos de extraordinaria y urgente necesidad- consideramos que en la exposición de motivos se desarrollan de manera suficiente las razones imperiosas que justifican el empleo de esta figura normativa, como son el incumplimiento de los objetivos de reducción del déficit presupuestario y el requerimiento dirigido a las autoridades españolas por el Consejo de la Unión Europea. El hecho de que tales objetivos se marcaran varios años antes y que ya fuera advertido el Gobierno español sobre el incumplimiento de los mismos sin que adoptara medidas efectivas para alcanzarlos, no impide que pueda apreciarse la concurrencia del presupuesto habilitante.

Los principios de seguridad jurídica y retroactividad no previenen frente a posibles cambios normativos. Los pagos a cuenta a los que se refiere el Real Decreto- Ley 2/2016 son aquellos cuyo periodo de pago voluntario no hubiera comenzado a computarse, por lo que la reforma no incide en situaciones jurídicas ya consolidadas. Sin duda que la precipitada publicación del Real Decreto Ley (en una edición especial y nocturna del diario oficial) puede haber ocasionado trastornos a las grandes empresas afectadas, pero la reacción legítima frente a los daños ocasionados no puede enfocarse en dirección a una declaración de inconstitucionalidad por este motivo.

Por último, el principio de igualdad no impide que el régimen de pagos a cuenta sea distinto según el volumen de las sociedades, sin perjuicio del respeto a los demás principios constitucionales que puedan verse afectados.

TERCERO.- Los límites materiales de los decretos-leyes son que "no podrán afectar (...) a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I ...".

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha incluido el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE) dentro de este elenco de deberes que no pueden ser afectados por los decretos-leyes (STC 6/1983, 41/1983 y 51/1983). Pero ha matizado que esto no impide emplear esta figura normativa para regular cualesquiera aspectos relativos a las obligaciones tributarias, siendo preciso "tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica, qué elementos del mismo- esenciales o no, resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa- y, en fin, cual es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate" (STC 182/1997).

Cuando se han afectado elementos esenciales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (STC 182/1997) o del Impuesto sobre Sociedades, se ha considerado que el decreto- ley alteraba el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades se ha señalado que "se le puede considerar, junto con el IRPF, 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 IRPF, complementa el gravamen de uno de los índices de capacidad económica más importantes: la renta (STC 73/2017).

CUARTO.- Cuando se habla de que el decreto-ley no puede afectar los elementos esenciales de los tributos básicos del sistema tributario se está diciendo que dicha figura no puede ni cambiar el hecho determinante de la obligación de tributar, en tanto revelador de capacidad económica para contribuir, ni quién debe soportar la carga tributaria ni el alcance ésta. Esto es, ninguno de los elementos que determinan quien soporta y con qué intensidad la presión fiscal.

Se objeta al planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad que la obligación de realizar pagos a cuenta no es uno de los elementos esenciales del Impuesto sobre Sociedades y que no determina la carga tributaria,



porque ésta se concretará con ocasión de la liquidación del impuesto. De haberse realizado pagos a cuenta por un importe superior a la cuota tributaria el exceso será objeto de devolución, concluyendo con esto que no se ha alterado el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Este planteamiento supone despreciar el factor tiempo dentro de la relación jurídica tributaria. Parte de una visión estática de la relación, según la cual la carga tributaria solo se soporta al final de la misma, cuando el impuesto se liquida.

En cambio, debe de destacarse que la obligación de pago a cuenta supone una anticipación de la obligación de pago del impuesto que se devenga al final del período impositivo. De manera provisional determina durante el transcurso del período impositivo la medida en que el sujeto pasivo debe soportar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, en definitiva, la presión fiscal aplicada sobre éste, sin perjuicio de una liquidación final al término del ejercicio fiscal.

Aunque finalizado el período impositivo se determine una cuota tributaria inferior a la presión fiscal soportada durante ese tiempo por el contribuyente, no puede decirse que éste no haya sido lastrado por dicha presión fiscal y no haya estado contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos. El sujeto pasivo habrá tenido que hacer frente a los pagos a cuenta y tomar las prevenciones necesarias para tener liquidez de tesorería con la que afrontar los mismos. Ese esfuerzo fiscal no desaparece por el mero hecho de que la liquidación del impuesto arroje un resultado a devolver. Puede haber tenido importantes repercusiones en la situación financiera de la sociedad y en la actividad empresarial que no dejan de existir por el hecho de que luego se devuelva una parte de lo pagado sin intereses. Si se protege al contribuyente frente a cambios introducidos por el Gobierno en elementos del impuesto que afecten a la presión fiscal soportada, no se entiende por qué deba ser protegido aquél solo al final de la relación jurídica tributaria y desprotegido durante el período impositivo.

La obligación de pago a cuenta es calificada por el artículo 23.1 LGT como tributaria y autónoma de la obligación tributaria principal. Es tributaria en cuanto que supone cumplir con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, al menos durante un tiempo limitado, y autónoma en cuanto que es independiente de la obligación principal. Pero en tanto que no se determina la carga tributaria que deba en definitiva soportar el contribuyente es la carga tributaria que efectivamente soporta el mismo durante el ejercicio fiscal. Durante ese tiempo la presión fiscal es determinada por la medida en que deben realizarse los pagos a cuenta de la obligación principal. Si se alteran los elementos esenciales de esa obligación tributaria de pagos a cuenta, al menos temporalmente, se está alterando el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; si esta alteración se efectúa mediante decreto-ley no cabe duda de que se están traspasando los límites materiales impuestos por el artículo 86.1 CE a esta figura normativa.

El argumento según el cual no se afecta al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos- artículo 31.1 CE - cuando las modificaciones del impuesto solo afectan a una minoría de sujetos pasivos con elevados resultados contables positivos, y sí cuando se trata de una variación significativa e importante de la carga tributaria soportada por la generalidad o, al menos, gran parte de los ciudadanos, ya fue contestado en la STC 182/1997 en la que se dijo que "no puede admitirse (...) que una modificación de un elemento esencial de un impuesto como es el IRPF aquí considerado, en lo que respecta al incremento de las escalas de tipos de gravamen, no signifique una alteración esencial del deber de contribuir excluida del decreto-ley".

QUINTO.- También consideramos que la constitucionalidad del Real Decreto ley 2/2016 puede cuestionarse sobre la base jurídica de la infracción del principio de capacidad económica- artículo 31.1 CE - según el cual "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

La disposición adicional decimocuarta de la ley 27/2014 determina que la obligación tributaria de las grandes empresas de realizar pagos a cuenta se realice sobre la base del resultado contable positivo obtenido durante los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo, sobre el que se aplicará un porcentaje mínimo, variable según el tipo de sociedad, cercano al tipo impositivo del Impuesto de Sociedades, sin restar las rentas exentas o las reducciones (por pérdidas de ejercicios anteriores y para evitar la doble imposición internacional) que se aplican para calcular la base imponible del impuesto. Se establece así un régimen para determinar la obligación tributaria de pago a cuenta de las grandes empresas distinto del previsto en el artículo 40.3 LIS para las sociedades en general, que calcula el alcance de esta obligación aplicando un porcentaje más reducido sobre la base imponible del ejercicio anterior. Esta regulación tiene su precedente en el Real Decreto ley 12/2012, de 30 de marzo, sobre medidas dirigidas a la reducción del déficit público, si bien este afectaba a un número más reducido de grandes empresas.

La objeción a la cuestión de inconstitucional se apoya en que el resultado contable es una manifestación de capacidad económica, siendo la medida a partir de la cual se determina la base imponible del impuesto de



sociedades, y en el carácter autónomo de la obligación tributaria de pago a cuenta, que no exige una toma en consideración de la posible cuota tributaria del impuesto de sociedades que tenga que soportar en definitiva el contribuyente a la hora de regular la obligación de pago a cuenta.

La autonomía de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades no puede justificar, a nuestro juicio, una profunda desconexión- muy evidente en el caso de la sociedad demandante- entre la renta que se considera indicio de capacidad económica del sujeto pasivo a efectos del Impuesto de Sociedades y la que se considera a efectos del cálculo de los pagos a cuenta, incluyendo en la base de cálculo de éstos rentas que se consideran exentas, y 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. 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 es que mediante el Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, se establecieron medidas limitadoras 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 limitar el importe de las devoluciones. Un decreto-ley, dicho sea de paso, que flagrantemente modifica elementos esenciales del Impuesto de Sociedades y penetra espacios vedados a este instrumento normativo.

En virtud de lo razonado

PARTE DISPOSITIVA

ACORDAMOS plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación al 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, por vulnerar lo dispuesto en los artículos 31.1 y 86.1 de la Constitución española, suspendiendo hasta tanto no se tome una decisión por dicho órgano constitucional el plazo para dictar sentencia.

Lo acuerdan, mandan y firman los magistrados arriba mencionados.

Contra esta resolución no podrá interponerse recurso alguno.