

RocaJunyent Informa

Departament de Dret Fiscal
06 de març de 2025



Al BOE del 17-2-2025 es van publicar les admissions a tràmit per part del Tribunal Constitucional (d'ara endavant, TC) de dues qüestions d'inconstitucionalitat plantejades contra el sistema de pagaments fraccionats de l'Impost sobre Societats (IS) aplicables a les societats amb un volum de negocis mínim de 10 milions d'euros.

La modificació del sistema de pagaments fraccionats per a aquestes societats es va realitzar inicialment mitjançant el Reial Decret Llei 2/2016 i, posteriorment, mitjançant la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat per a 2018 (que va incorporar la mateixa regulació però a través d'una llei formal).

El TC ja va declarar el 2020 que el sistema de pagaments fraccionats establert mitjançant el RD-L 2/2016 resultava contrari a la Constitució. En aquell cas, el motiu va ser que la norma utilitzada (un Reial Decret Llei) no podia afectar un element tributari tan important com és el dels pagaments fraccionats de l'IS. Aquesta insuficiència va ser esmenada per la Llei de Pressupostos per a 2018, per la qual cosa l'eficàcia de la

declaració d'inconstitucionalitat es va limitar als pagaments fraccionats de dos períodes impositius (2016 i 2017).

En declarar la inconstitucionalitat per la norma utilitzada, el TC no va entrar a valorar el fons de l'assumpte: sobre si la nova regulació era contrària o no al principi de capacitat econòmica de l'art. 31 de la Constitució.

Contingut de les qüestions d'inconstitucionalitat

En els dos recursos contenciosos administratius tramitats davant el Tribunal Superior de Justícia (TSJ) de la Comunitat Valenciana que han donat origen a les qüestions d'inconstitucionalitat, es plantegen tres motius de possible inconstitucionalitat de la regulació dels pagaments fraccionats:

- ☐ la vulneració del principi de capacitat econòmica,
- ☐ el dret a la igualtat de tracte i
- ☐ la prohibició que una Llei de Pressupostos pugui crear un tribut.

El TSJ de la Comunitat Valenciana només va considerar convenient plantejar la qüestió d'inconstitucionalitat basant-se en la possible vulneració del principi de capacitat econòmica.

La controvèrsia sobre si la regulació dels pagaments de les grans empreses infringeix la capacitat econòmica deriva del fet que el conegut com a “**pagament fraccionat mínim**” és un sistema diferent (i més oneros) que per a la resta de societats. Hi ha tres elements determinants d'aquest tractament més perjudicial:

- ☐ s'estableix una forma de càlcul que inclou rendes que estan exemptes de l'impost;
- ☐ s'incrementa el tipus aplicable; i
- ☐ s'impedeix l'aplicació de bonificacions o retencions i ingressos a compte.

Tots aquests elements provoquen que els pagaments fraccionats calculats d'aquesta manera generin una anticipació de pagaments de forma constant i desacord amb la manera de determinar la quota final de l'impost. Segons s'argumenta, exigir un pagament fraccionat sobre elements que no estaran subjectes a l'impost final significa que s'estarà gravant una capacitat econòmica fictícia o irreal, i això no és conforme amb la Constitució.

Rescabament dels perjudicis ocasionats si es declara la inconstitucionalitat de la regulació dels pagaments fraccionats

En cas que el TC declari la inconstitucionalitat de la norma, el rescabament dels perjudicis ocasionats consistirà en dues devolucions diferents:

- ☐ D'una banda, la devolució dels interessos de demora generats pels pagaments fraccionats des del moment en què es van ingressar fins que es va produir el pagament o la devolució de l'IS d'aquest exercici.
- ☐ D'altra banda, aquest import d'interessos de demora generarà interessos de demora pel temps transcorregut des del citat pagament o devolució de l'IS fins al seu pagament al contribuent.

Finalment, cal tenir en compte que, recentment, el TC, en declarar la inconstitucionalitat de normes tributàries, ha limitat els efectes de la seva sentència a aquelles situacions que es trobin litigioses en la data de dictar-se la sentència. És a dir, impedeix que aquells que no han actuat d'alguna manera contra la norma conflictiva puguin beneficiar-se de la declaració d'inconstitucionalitat. Això significa que, encara que el TC declari la inconstitucionalitat dels pagaments fraccionats, només podran obtenir el rescabament dels perjudicis aquells que, abans de dictar-se la sentència, hagin instat la rectificació de les seves autoliquidacions de pagaments fraccionats.

També cal tenir en compte que la possibilitat d'instar la rectificació dels pagaments fraccionats prescriu als quatre anys. Per això, a l'abril de 2025 es produirà la prescripció d'instar la rectificació del primer pagament fraccionat de 2021.

En definitiva, amb l'admissió a tràmit de les citades qüestions d'inconstitucionalitat s'incrementen les possibilitats de poder obtenir un rescabament pels perjudicis ocasionats per un sistema molt discutit de determinar els pagaments fraccionats.