

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ070600

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 9 de abril de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 907/2016

**SUMARIO:**

**Pagos a cuenta. Pagos fraccionados IS. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Capacidad económica. No confiscatoriedad. Igualdad. Seguridad jurídica.** *Recurso contra orden HAP/1552/2016 de modelos 222 y 202 de pagos fraccionados del IS.* El RDL 2/2016 introdujo un pago fraccionado mínimo en el el IS para las entidades cuya facturación sea al menos de 10 millones de euros del 23% o 25% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias. La Orden recurrida modificó la Orden de los modelos de pagos fraccionados para adecuarla a la nueva regulación. Los argumentos utilizados por la recurrente contra la Orden vienen a constituir una impugnación indirecta del RDL 2/2016. No se impugna la Orden por exceso o extralimitación del RDL que desarrolla. No ha habido defecto formal de la Orden y las alegaciones vertidas no guardan relación con la misma. La recurrente alega vulneración del principio de capacidad económica y no confiscatoriedad, pero la obligación tributaria de realizar pagos fraccionados tiene carácter autónomo de la obligación principal y el alcance confiscatorio se produce cuando a través de la aplicación de las distintas figuras tributarias se priva al sujeto de sus rentas y propiedades. Tampoco existe vulneración del principio de igualdad de trato porque no puede equipararse la situación de empresas con cifra de negocios igual o superior a 10 millones con las que no la alcanzan. Por último, no hay retroactividad, ni vulneración de la seguridad jurídica.

**PRECEPTOS:**

Orden HAP/1552/2016 (Modelos pagos fraccionados IS).

RDL 2/2016 (Medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público), art. Único.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 40 y disp. adic. 14.

Constitución española, arts. 24, 32, 86 y 106.

**PONENTE:***Doña Begoña Fernandez Dozagarat.*

Magistrados:

Don BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

Don ERNESTO MANGAS GONZALEZ

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**SECCIÓN SÉPTIMA**

Núm. de Recurso: 0000907 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06363/2016

Demandante: ACCIONA, S.A.

Procurador: D. LUIS POZAS OSSET

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PUBLICAS

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a nueve de abril de dos mil dieciocho.

Visto el recurso contencioso administrativo número 907/2016, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad ACCIONA, S.A. representada por el procurador D. LUIS POZAS OSSET, contra la Orden HAP/1552/2016 de 30 de septiembre; se ha personado la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado. Siendo ponente la señora D<sup>a</sup> BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARA , Magistrada de esta Sección.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por la entidad ACCIONA SA representada por el procurador D. Luis Pozas Osset, se interpone recurso contencioso administrativo contra la Orden HAP/1552/2016 de 30 septiembre.

#### **Segundo.**

Por decreto de 1 diciembre 2016 se admitió el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

#### **Tercero.**

Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda, y por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días.

#### **Cuarto.**

Por auto de fecha 13 julio 2017 se recibió el presente recurso a prueba y una vez practicadas aquellas que se declararon pertinentes se declaró concluso el presente procedimiento.

**Quinto.**

Por auto de fecha 13 julio 2017 se fijó la cuantía del presente procedimiento en indeterminada.

**FUNDAMENTOS JURIDICOS****Primero.**

La parte actora la entidad ACCIONA SA interpone recurso contencioso administrativo contra la Orden HAP/1552/2016 de 30 septiembre por la que se modifica la Orden EHA/1721/2011 de 16 junio, por la que se aprueba el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre 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 septiembre, 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.

La citada Orden se dicta al amparo del Real Decreto Ley 2/2016 de 30 septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, y se acuerda modificar los modelos 222 y 202 de pagos fraccionados aprobados respectivamente por la Orden EHA/1721/2011 de 16 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 por la Orden HAP/2055/2012 de 26 septiembre, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto de Sociedades y del IRNR correspondiente a establecimientos permanentes y entidades de régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el territorio español.

**Segundo.**

La parte actora, ACCIONA SA, en su demanda manifiesta que se dictó el RD Ley 2/2016 de 30 septiembre por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, y con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 enero 2016, y establece en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad previstas en el art. 40.3 Ley Impuesto de Sociedades (ley 27/2014 de 27 noviembre) la obligación de ingresar un importe mínimo para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha que se inicie el periodo impositivo, sea al menos de 10 millones de euros.

La Orden EHA/1552/2016 de 30 septiembre modifica los modelos 222 y 202 de pagos fraccionados para adaptarlos al RD Ley 2/2016.

La actora es el grupo fiscal 30/1996, siendo el Impuesto de Sociedades coincidente con el año natural y la base imponible del 1ºT 2016 resultó negativa, lo que determinó que no ingresase cantidad alguna en el 1º pago fraccionado de 2016 que se presentó en abril 2016, y la nueva modalidad de pago ha supuesto que en los pagos fraccionados se octubre y diciembre (modelo 222) hayan alcanzado los 43 millones de euros, en concreto 43.445.434'70€. El RD Ley 2/2016 se convalidó por el Congreso de los Diputados en sesión de 20 octubre 2016.

El RD Ley 2/2016 modifica la Ley Impuesto de Sociedades 2014, e introduce una DA14 , y esa modificación tiene como características principales:

1º. Se aplica a los sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea al menos de 10 millones de euros.

2º. Se calcula el importe del pago fraccionado conforme a los establecido en el art. 40.3 Ley Impuesto de Sociedades , si bien aplicando un nuevo cálculo establecido en 19/20 el tipo de gravamen (con carácter general el tipo pasa del 17% al 24%).

3º. La cantidad a ingresar no va a ser nunca inferior al 23% del resultado contable positivo, sin realizar ajuste fiscal a dicho resultado y por tanto, cualquiera que sea la base imponible del impuesto.

4º. Además, ese pago fraccionado mínimo sobre el resultado contable únicamente es posible descontar los pagos fraccionados del mismo periodo realizados con anterioridad, pero no las retenciones soportadas.

La imposición de un pago fraccionado mínimo es contrario a los principios constitucionales que rigen nuestro ordenamiento jurídico y dicha medida no podía adoptarse mediante Decreto Ley.

Además el TS, mediante autos de 14 junio 2016 , y en especial referidos a la impugnación de la Orden HAP/703/2013 de 29 abril que aprobó el modelo 583 sobre el impuestos sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, autoliquidación y pagos fraccionados y Orden HAP/538/2013 por el que se aprueban los modelos 584 referido al Impuesto sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, autoliquidación y pagos fraccionados, y modelo 585 del Impuesto sobre almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, autoliquidación y pagos fraccionados, impuestos establecidos en la Ley 15/2012 de 27 diciembre, señala : " si la obligación tributaria material regulada en la ley es contraria al ordenamiento jurídico, tal vicio se traslada a la obligación formal que es su cumplimiento, y negar que el recurso contra esta segunda pueda sustentarse en los defectos de la primera incorpora una restricción a la impugnación de las disposiciones administrativas que no está en la ley de esta jurisdicción ni en el artículo 106.1 de la Constitución , restricción que limita injustificadamente la efectividad de la tutela judicial, con desconocimiento del artículo 24.1 de la Constitución ". Y tras analizar los autos del TS citados, esgrime como motivos de recurso:

1º. Vulneración del principio de capacidad económica. Y no confiscatoriedad . Manifiesta que el art. único del RDley 2/2016 de 30 septiembre y que incorpora la DA14ª en la Ley Impuesto de Sociedades Ley 27/2014 de 27 noviembre, vulnera principio de capacidad económica ( art. 31.1 CE ). La medida consiste en establecer un pago fraccionado mínimo, obligatorio para contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea al menos de 10 millones de euros, y tiene que realizar sus pagos fraccionados mediante la modalidad prevista en el art. 40.2 Ley Impuesto de Sociedades con efectos desde el 30 septiembre 2016, y resulta aplicable a los pagos fraccionados de octubre y diciembre 2016. Dicho pago fraccionado mínimo es el resultado de aplicar el 23% al resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses del año natural, si el periodo impositivo coincide con éste, como le ocurre a la actora. Y el importe de pago fraccionado solo puede minorarse en el importe de los pagos fraccionados realizados con anterioridad en el mismo periodo impositivo.

El resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias se determina por aplicación de normas mercantiles y contables, y son irrelevantes las especialidades contenidas en la ley del Impuesto de Sociedades, y son indiferentes si los gastos son fiscalmente deducibles o los ingresos no computables. Y el resultado de pago mínimo no se ve minorado si quiera en el importe de las retenciones que hayan soportado las rentas obtenidas por la sociedad en el periodo correspondiente .

Por ello, el pago fraccionado mínimo es un importe muy alejado de la base imponible del Impuesto de Sociedades y, por tanto, de la capacidad contributiva del obligado tributario. Y en el caso de la actora, como consecuencia del pago fraccionado mínimo correspondiente a los 9 y 11 meses de 2016 ha pagado un importe total de 43.445.434'70€, cuando la base imponible del grupo fiscal a dicho ejercicio ha resultado negativa en un importe de 61.979.286'81€. Y aporta detalle del pago fraccionado abril 2016 que no resultó cantidad alguna a pagar.

La base imponible del grupo fiscal de enero a septiembre ha sido de menos 91.900.760'34€, y la base imponible de enero a noviembre 2016 de menos 197.213.432'63€. de manera que si no hubiera entrado en vigor el RDley 2/2016 el grupo fiscal no hubiera tenido que realizar pago fraccionado alguno a cuenta de la cuota definitiva del Impuesto de Sociedades del ejercicio. Pero la nueva modalidad de pago fraccionado mínimo del grupo fiscal ha determinado que los pagos fraccionados de octubre y diciembre 2016 haya alcanzado 43.445.434'70€, 42.701.684'77€ en el 2º pago y 743.749'33€ en el 3º. Y como la base imponible del grupo fiscal para 2016 es el importe negativo de 61.979.286'81€, una vez que se presente la autoliquidación del Impuesto de Sociedades 2016 la cuota diferencial será a devolver equivalente a la suma de los pagos fraccionados satisfechos de 43.445.434'790€ y las retenciones soportadas en el ejercicio de 10.987.828'66€, esto es, a devolver 54.433.263,36€.

En definitiva, a la actora se le ha exigido un impuesto anticipado de 43.445.434'790€ totalmente desvinculado de la cuota del Impuesto de Sociedades definitiva que no va a resultar a pagar puesto que la base imponible del grupo fiscal es negativa. De manera, que por aplicación del RD ley 2/2016 y la DA14ª introducida en la Ley Impuesto de Sociedades los pagos realizados por la actora en octubre y diciembre 2016 no se corresponden con la capacidad económica. Dado que los pagos fraccionados están totalmente desvinculados de la base imponible y es contradictorio con la naturaleza de los pagos fraccionados que se configuran como una obligación a cuenta del

principal. Y además, porque a la actora se le han exigido pagos fraccionados sobre rentas inexistentes, ni tan siquiera potenciales. Los pagos fraccionados están sometidos al principio de capacidad económica y tiene que haber una correlación entre los pagos fraccionados y la cuota definitiva del Impuesto.

También, la parte actora hace un análisis de la medida aprobada por el RD ley 2/2016 y señala que éste RD Ley establece un pago fraccionado mínimo que resulta de aplicar el 23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio correspondiente al periodo del pago fraccionado y ello al margen de la base imponible del Impuesto de Sociedades. Lo que incumple la jurisprudencia del TS que exige la máxima correspondencia entre la base imponible del Impuesto y los pagos fraccionados. Y la medida es contraria al principio de capacidad económica, puesto que se establece que los sujetos pasivos tengan que anticipar impuestos sobre cantidades que no se corresponden con las rentas sometidas a gravamen en el Impuesto de Sociedades. Se hace anticipar impuestos con los pagos fraccionados pero claro está, eso será en los supuestos de rentas positivas sometidas a gravamen, y en este caso hay un tributo inexistente, virtual o ficticio.

La actora ha tenido que anticipar el pago de 43.445.434'790€ en pagos fraccionados, equivalentes al 23% del resultado contable consolidado del periodo comprendido entre los meses de enero a noviembre 2016, cuando la base imponible del grupo era negativa. Ello evidencia la desconexión de la medida introducida por el RD Ley 2/2016 referida a los pagos fraccionados y la base imponible del Impuesto de Sociedades. Y además se trata de una renta inexistente pues la actora no ha obtenido en el 2016 una base imponible positiva y tendrá que solicitar la devolución de las cantidades abonadas como pagos fraccionados además de las retenciones soportadas. El exceso en la anticipación del Impuesto de Sociedades, medida introducida por el RD ley 2/2016, ha supuesto un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública en perjuicio de la actora que no se ve compensado con los intereses de demora, art. 1.108 CCivil.

Además esos pagos fraccionados pueden alcanzar efectos confiscatorios, exceden de la cuota definitiva del impuesto, y al grupo fiscal le han hecho acudir a otros recursos propios disponibles con el consiguiente gasto financiero, para poder anticipar esos pagos y de manera apremiante. La medida se aprueba el 30 septiembre 2016 y el pago fraccionado se aplica en el mes de octubre. Conforme a la DA14ª de la Ley Impuesto de Sociedades introducida por el RD Ley 2/2016, el importe de los pagos fraccionados solo podrá minorarse en el importe de los pagos fraccionados realizados con anterioridad correspondientes al mismo periodo impositivo y no podrán minorarse con las retenciones que hayan soportado las rentas incluidas en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad que sirve de base para el pago fraccionado. Por lo que respecta a las rentas sometidas a retención la confiscatoriedad es evidente, pues se están anticipando impuestos muy por encima del tipo de gravamen general del impuesto, y la renta queda sometida a un pago fraccionado del 23% más una retención del 19%, o sea un total del 42%.

En definitiva, el RD Ley 2/2016 del que trae causa la Orden impugnada vulnera los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad ( art.31CE ), y procede elevar cuestión de inconstitucionalidad.

2º. Alega la vulneración del derecho a la igualdad de trato, la DA14ª Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades , introducida por el artículo único del RD Ley 2/2016 es contraria al derecho de igualdad de trato. El establecimiento de un pago fraccionado mínimo aplicable a las sociedades que hayan facturado más de 10 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo es una medida contraria al principio de igualdad en conexión con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad del at. 31.1 CE. Este precepto vincula no solo a los ciudadanos, también a los poderes públicos, ya que si aquellos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación evitando la diferencia de trato injustificada o desproporcionada. La diferencia de trato fiscal se dispensa en aquellos contribuyentes del Impuesto de Sociedades que facturaron más de 10 millones de euros en los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo y respecto de aquellos que facturaron por debajo de dicha cantidad. Así, antes de la DA14ª Ley Impuesto de Sociedades , el art. 40 de la misma determinaba que se les aplicase a los que facturaban más de 10 millones y a los que facturaban menos de dicha cantidad lo que se denomina pago fraccionado de base corrida. Ambos, debían calcular la base imponible correspondiente al periodo de pago fraccionado, de modo que si no debían de realizar ajustes o los mismos ajustes, el importe del pago fraccionado sería idéntico. Ambos aplicaban las mismas reglas de cálculo que tomaban como referencia la base imponible del impuesto. Tras la DA14ª ambos contribuyentes calculan el pago fraccionado a partir de la base imponible, pero el que facturó más de 10 millones de euros se le exige abonar, como mínimo, el 23% del resultado contable cualquiera que sea la base imponible y sin posibilidad de deducir las retenciones soportadas. Y

hay otro supuesto de diferencia, empresas que en 2013 y 2014 han facturado menos de 10 millones de euros y en 2015 una de ellas factura más de 10 millones de euros, y eso no implica que se le deje de aplicar el régimen fiscal especial de las empresas de reducida dimensión porque dicho régimen se aplica también a los tres periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél en el que la entidad alcance los 10 millones de euros, siempre que hayan cumplido las condiciones de reducida dimensión tanto en aquél periodo como en los dos anteriores ( art. 101.4 LIS ). Y en 2016, aunque a ambas empresas se les aplique el régimen fiscal de reducidas dimensiones, a aquella que en 2015 facturó más de 10 millones de euros se le aplica el pago fraccionado mínimo sobre el resultado contable. Hay una falta de proporcionalidad de la medida, el legislador ha utilizado en varias ocasiones el importe neto de la cifra de negocios como elemento diferenciador de capacidad económica, pero en este caso se utiliza el importe neto de la cifra de negocios como elemento diferenciador sin que la medida aparezca justificada, ni sea proporcional al fin perseguido. La nueva modalidad de pago fraccionado mínimo no trata de establecer ciertas ventajas o beneficios fiscales para las empresas de reducida dimensión sino de incrementar la carga tributaria de algunas empresas para reducir el déficit público. En este caso, el importe neto de la cifra de negocios se utiliza directamente para establecer un régimen tributario muy distinto y más gravoso, exigir un esfuerzo contributivo a determinadas empresas, cualquiera que sea su capacidad económica. En el presente caso, la medida se acordó mediante un RDley, y se justificaba por la necesidad de cumplir los objetivos de déficit marcados por la UE, y no es acorde con el deber de todos los españoles de contribuir al sostenimiento del gasto público decir que las grandes empresas tienen la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar en el sostenimiento de las finanzas públicas. La modalidad de pago fraccionado es un pago a cuenta del resultado final de la autoliquidación, por lo que les será devuelto a las empresas afectadas por la modalidad de pago mínimo. El pago fraccionado obliga a hacer un gran esfuerzo financiero a las empresas ya que las cantidades adelantadas a cuenta le son devueltas sin intereses. Las empresas están obligadas a hacer un gran esfuerzo que es arbitrario, el importe neto de la cifra de negocios es una magnitud que no refleja la capacidad económica real. Puede estar justificado un incremento de los impuestos generales de los contribuyentes pero no se admite que una rebaja generalizada de impuestos pretenda hacerse recaer sobre algunos contribuyentes en el momento en que las autoridades comunitarias advierten de que esa rebaja no ha permitido a España cumplir con sus obligaciones. El legislador ha elegido de manera arbitraria a un colectivo de contribuyentes para que soporte una imposición diferente. La nueva modalidad de pago fraccionada es una medida desproporcionada y arbitraria en relación con los principios de capacidad económica, generalidad y justicia. 3º. Vulneración del principio de seguridad jurídica y confianza legítima, retroactividad injustificada de la norma. La aprobación de la medida un día antes de que comience el plazo de ingreso del pago fraccionado que debía presentarse el 20 diciembre 2016 vulnera el art. 9.3 CE en su doble vertiente de seguridad jurídica y de confianza legítima. Con el art. 40 LIS el pago fraccionado se hacía en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. La DA14ª establece que la cantidad a ingresar por el pago fraccionado no podrá ser inferior al 23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en los 3, 9, 11 meses de cada año natural o para contribuyentes cuyo periodo impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del periodo impositivo hasta el día anterior al inicio de cada periodo de ingreso del pago fraccionado. Tan solo un día antes del periodo de ingreso del pago fraccionado que hay que presentar el 20 octubre, las empresas a las que se aplica la medida tienen que ingresar el 23% del resultado contable correspondiente a los 9 primeros meses de 2016 cualquiera que sea la base imponible del impuesto. En el caso de la entidad recurrente, el grupo fiscal tenía importantes bases imponibles negativas generadas a lo largo de 2016 y por ello no tuvo que ingresar cantidad alguna en relación con el primer pago fraccionado, del mes de abril. Y la entidad contaba con que el 30 septiembre tampoco iba a realizar pago fraccionado en el mes de octubre, pero el RDley 2/2016 aprobado el 30 septiembre 2016 determinó que la actora tuviera que ingresar el 23% del resultado contable de los 9 primeros meses de ejercicio. Esa obligación de pago suponía más de 43 millones de euros con las consecuencias en la política empresarial y económica de la compañía y todo ello por la necesidad de alcanzar el objetivo de déficit público exigido por la UE y para lo cual desde 2012 se hicieron una serie de recomendaciones. Lo anterior es contrario al principio de seguridad jurídica. La modificación normativa supone un incremento importante de la deuda tributaria correspondiente al pago fraccionado una vez iniciado el periodo impositivo pero antes de su finalización. Se trataría de una retroactividad de grado medio donde la modificación legal incide en determinadas situaciones actuales prolongadas en el tiempo. Con el RDley 2/2016 la aplicación de la medida quebró el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima de que no se adoptaría una medida tan gravosa para las empresas. El legislador desde el año 2012 había aprobado importantes medidas para reducir el déficit público y en 2014 hubo una bajada generalizada de impuestos y en julio 2015 se aprueba anticipar en 6 meses la bajada de los tipos de IRPF. Y no era

previsible que ante la bajada generalizada de impuestos se adoptase una medida como ésta a fin de recaudar 8.000 millones de euros de 9.000 empresas. La medida era imprevisible y el establecimiento de un pago fraccionado mínimo del 23% sobre el resultado contable de la empresa supone un esfuerzo contributivo. La medida se aprueba el 30 septiembre 2016 un día antes del comienzo del periodo de pago fraccionado y transcurridos ya 9 meses del periodo impositivo. Una medida tan significativa, acordada el 30 septiembre afecta al principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE por cuanto los contribuyentes habían confiado a lo largo del periodo impositivo en las modalidades de pago fraccionado vigentes. En el RD Ley se justifica la reforma de adopción de medidas extraordinarias para alcanzar el objetivo del déficit público fijado por UE y se cita la Decisión 2016/1222 del Consejo de 12 julio. La rebaja de impuestos IRPF supuso una bajada de 8000 millones de euros que es precisamente la cantidad que se pretende recaudar con 9000 empresas con el pago fraccionado. Y carece de justificación que se adopten medidas de bajadas de impuestos y luego hacer recaer esa pérdida de recaudación en pocos contribuyentes. 4º. Infracción del art. 86.1 CE , la prohibición de afectar al deber de contribuir mediante Decreto ley. El art. 86.1 CE autoriza a dictar disposiciones legislativas en caso de extraordinaria y urgente necesidad y el TC ya manifestó que mediante Decreto ley no se podían regular aquellos aspectos tributarios que estaban amparados por el principio de reserva de ley , esto es no puede utilizarse para crear ex novo un tributo ni regular los elementos configuradores esenciales del mismo. El Impuesto de Sociedades es un tributo que constituye un pilar esencial dentro del sistema tributario, por tanto una reforma del sistema de pagos fraccionados con un impacto tan significativo supone la alteración de la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica, y supone un agravio comparativo puesto que afecta tan solo a ciertos contribuyentes. Y la modificación introducida presenta tales peculiaridades que se puede pensar en una nueva modalidad contributiva. 5º. Infracción del art.86.1 CE por la falta de concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad . El preámbulo del RD Ley 2/2016 justifica la modificación de los pagos fraccionados en la necesidad de adoptar medidas extraordinarias que permitan alcanzar el déficit público, pero no era un escenario imprevisible pues la decisión del Consejo 2016/1222 ya señalaba que España no hizo lo suficiente para reducir el déficit, y ni siquiera el gobierno alude a una coyuntura económica preocupante o de singular gravedad. Es una medida con un gran impacto económico y financiero en las empresas afectadas y en modo alguno se ha justificado una situación de extraordinaria y urgente necesidad pues no existe conexión entre la medida acordada y la situación de urgencia definida. 6º. Ad cautelam, improcedencia de imponer las costas a la recurrente, por la existencia de serias dudas de hecho o de derecho. Y suplica que se estime la demanda interpuesta y que se anule, se declare la nulidad de la Orden HAP/1552/2016 de 30 septiembre, por ser contraria a derecho. Y solicita el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad frente a la norma de rango legal de la que trae causa la Orden HAP/1552/2016 de 30 septiembre, esto es frente al RD Ley 2/2016 de 30 septiembre que introduce medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público y añade la DA14ª Ley 27/2014, de 27 noviembre, de Impuesto de Sociedades con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 enero 2016 por los siguientes motivos:

- a) Por vulneración del principio de capacidad económica y no confiscatoriedad del art. 31.1 CE .
  - b) Por vulneración del principio a la igualdad de trato desde el punto de vista del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.( art. 31.1 CE ).
  - c) Por vulneración del principio de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima ( art.9.3 CE ) al tener la medida controvertida efectos retroactivos.
  - d) Por vulneración del art. 86 CE al afectar al deber de contribuir mediante decreto ley.
  - e) Por vulneración del art. 86 CE al no haber justificado la urgente y extraordinaria necesidad.
- El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opuso a su estimación, con imposición de costas a la parte actora.

### Tercero.

El Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público modifica con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), añadiendo una disposición adicional decimocuarta , si bien no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, es decir, del 30 de septiembre de 2016.

En este sentido, los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo sea al menos 10 millones de euros deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de la LIS, las siguientes especialidades:

1) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural. Esta cantidad mínima a ingresar, no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de la LIS, ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de la LIS, la cantidad a ingresar, será del 25 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural.

Del resultado positivo anterior, se excluirá el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de la LIS, el resultado de rentas exentas para el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo XIV del título VII de la LIS, y el correspondiente a rentas bonificadas en el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de la LIS.

2) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de la LIS, será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteaos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

El preámbulo del RDley expone que: I

" El cumplimiento de los objetivos comunitarios a nivel presupuestario, y en particular entre ellos la reducción del déficit público, constituyen una de las principales metas que vienen fundamentando la adopción de las decisiones de política económica en nuestro país en los últimos años.

En el contexto actual, dicho cumplimiento reviste aún mayor relevancia como consecuencia de la adopción de un instrumento jurídico de obligada observancia para el Reino de España como es la Decisión (UE) 2016/1222 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establece que España no ha tomado medidas eficaces para seguir la Recomendación de 21 de junio de 2013 del Consejo.

En cumplimiento de los anteriores instrumentos, procede la introducción de medidas extraordinarias que permitan alcanzar el objetivo de déficit público fijado por las autoridades comunitarias.

Para ello resulta imprescindible conseguir un incremento de los ingresos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, esfuerzo recaudatorio que se considera pertinente recabar de las grandes empresas, habida cuenta de que éstas poseen la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar al sostenimiento de las finanzas públicas.

A tal fin, se introducen en este real decreto-ley modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, que podrán ser objeto de revisión en el futuro, sobre la base de la evolución de los ingresos del Estado. Estas modificaciones permitirán allegar fondos de manera inmediata a las arcas públicas, recaudación adicional por cuya efectividad velará la Administración tributaria, de conformidad con lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

La inmediata reducción del déficit público justifica la adopción de las medidas que incorpora este real decreto-ley, concurriendo, de este modo, la circunstancia de extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 86 de la Constitución Española para la utilización de dicha figura normativa, requisito imprescindible, como ha recordado, por otra parte, la jurisprudencia constitucional. 8

Este RDley 2/2016, introduce en la Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades, una DA14<sup>a</sup> que dice: «D isposición adicional decimocuarta. Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:



a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo XIV del título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteaos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.»

Y acto seguido se dicta La Orden HAP/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 sobre 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 septiembre, 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.

E introduce las siguientes modificaciones en cuanto al modelo de declaración del Impuesto de Sociedades, modelo de pago fraccionado y determinar el lugar y forma de presentación:

Artículo primero. Modificación de 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 sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, se elimina el modelo 197 de declaración de las personas y Entidades que no hayan comunicado su Número de Identificación Fiscal a los Notarios mediante la derogación del apartado cuarto y del anexo IV de la Orden de 27 de diciembre de 1990, y se modifica la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y se modifica la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, y otras normas tributarias.

Se introducen las siguientes modificaciones en 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 sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática:

Se da nueva redacción a la casilla 33 del anexo I «Pago fraccionado. Impuesto sobre Sociedades. Régimen de consolidación fiscal» (modelo 222), que quedará como sigue:

«Mínimo a ingresar (solo para empresas con CN igual o superior a 10 millones de euros )»

Artículo segundo. Modificación de la Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre, 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 y 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 sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre, 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 y 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 sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática:

Se da nueva redacción a la casilla 33 del anexo I «Pago fraccionado. Impuesto sobre Sociedades. Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)» (modelo 202), que quedará como sigue:

«Mínimo a ingresar (solo para empresas con CN igual o superior a 10 millones de euros )»

Contra esta orden se interpone el presente recurso contencioso administrativo.

#### Cuarto.

Como manifiesta la parte actora en su demanda para conseguir la reducción del déficit público exigido por la Unión Europea era necesario conseguir un incremento de los ingresos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, y exigir ese esfuerzo recaudatorio que se considera pertinente a las grandes empresas, habida cuenta de que éstas poseen la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar al sostenimiento de las finanzas públicas. Lo que se establece es un adelanto a cuenta de lo que deban tributar las grandes empresas, que será descontado cuando presenten la oportuna declaración del impuesto.

El tipo mínimo en el pago fraccionado será del 23% del resultado contable positivo y se aplicará a las empresas con un volumen de facturación superior a 10 millones de euros.

El pago fraccionado mínimo será del 25% del resultado contable positivo, para las empresas con facturación superior a los 10 millones y que cuentan con un tipo de gravamen incrementado del 30% en el Impuesto sobre Sociedades.

La actora impugna la Orden HAP/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 sobre 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 septiembre, 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.

Y alega como causas de nulidad de la Orden: Vulneración del principio de capacidad económica y no confiscatoriedad. Vulneración del derecho a la igualdad de trato. Vulneración del principio de seguridad jurídica y confianza legítima. Infracción del art. 86.1 CE por regulación mediante RDley. Y vulneración del art. 86.1 CE por falta de concurrencia de extraordinaria y urgente necesidad.

#### Quinto.

Este Tribunal ha advertido que el presente recurso contencioso administrativo impugna la Orden ministerial HAP/1552/2016 de 30 septiembre con unos argumentos que vienen a constituir la impugnación indirecta del RDley 2/2016.

Ninguno de los argumentos y razonamientos vertidos en la demanda presentada hacen mención a la Orden. No se impugna la misma por considerarla un exceso o extralimitación del RD Ley que desarrolla. No se impugna la Orden por considerar que su tenor literal es innovador, o va más allá del ámbito de desarrollo de dicho RD ley.

La Orden recurrida por su propia naturaleza no es más que el desarrollo o ejecución del RD Ley cuyo contenido modifica de manera muy sencilla y escueta los modelos 222 y 202 para adaptarlos al RD Ley y a esas nuevas condiciones que establece de los pagos fraccionados en el Impuesto de Sociedades, esto es las modificaciones consisten en añadir a los modelos 222 y 202 de pagos fraccionados la siguiente modificación: «Mínimo a ingresar (solo para empresas con CN igual o superior a 10 millones de euros )»

En consecuencia, la Orden HAP/1552/2016 está simplemente al contenido del RD Ley 2/2016 y adapta los modelos de pago fraccionado a esta nueva regulación. Por tanto, no puede considerarse que la Orden impugnada haya incurrido en ningún defecto formal, y todas las alegaciones vertidas en el presente recurso ninguna relación guardan con la citada orden.

Por lo expuesto, se anticipa la desestimación del presente recurso contencioso administrativo.

#### Sexto.

Así la parte actora considera que el RD Ley 2/2016 vulnera el principio de capacidad económica y la no confiscatoriedad del art. 31.1 CE porque los pagos fraccionados deben respetar el principio de capacidad económica y debe acomodarse a la deuda tributaria de cada uno y se desvirtúa si se recauda por encima de la deuda, lo que podría suponer " préstamos o anticipos de tesorerías sin interés ".

Pero esta legislación de urgencia no priva a las empresas que reúnan ciertas características y que deben de hacer un pago fraccionado mínimo de efectuar la correspondiente liquidación del Impuesto de Sociedades ni tampoco establece una prestación patrimonial de carácter público que aquéllas deban satisfacer por el hecho de que abonen pagos fraccionados. Más bien, la norma de urgencia que introduce la DA14ª en la Ley Impuesto de Sociedades se limita a modificar la forma de realizar los pagos fraccionados, o establece un mecanismo concreto para efectuar los mismos en el marco de esas medidas de urgencia a adoptar para la reducción del déficit público. En definitiva, establece un adelanto a cuenta de lo que deban tributar las grandes empresas, que será descontado cuando presenten la oportuna declaración del impuesto. Es decir, el resultado del Impuesto de Sociedades será el mismo con este mecanismo de pago fraccionado.

El Artículo 40 Ley Impuesto de Sociedades , Ley 27/2014 establece: El pago fraccionado .

1. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados .

Y la Disposición adicional decimocuarta. Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.

"1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de

operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo XIV del título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre."

La modificación normativa, según manifiesta la actora, comporta una consecuencia desfavorable para los intereses de las empresas afectadas, aquellas cuya CN sea igual o superior a 10 millones de euros, y que consiste en realizar pagos fraccionados aun cuando la base imponible del Grupo Fiscal sea negativa. Según la actora, de no haberse introducido la modificación por el RD Ley 2/2016 la actora no hubiera ingresado cantidad alguna en pagos fraccionados. Pero esta circunstancia no convierte esos pagos fraccionados en "prestación patrimonial de carácter público", se limita a modificar el sistema de pagos fraccionados que son deuda tributaria. Las razones esgrimidas por el RD Ley son el cumplimiento de los objetivos comunitarios a nivel presupuestario, y en particular entre ellos la reducción del déficit público, y es una medida de política económica que se debe cumplir como consecuencia de la Decisión (UE) 2016/1222 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establece que España no ha tomado medidas eficaces para seguir la Recomendación de 21 de junio de 2013 del Consejo.

Para ello resulta imprescindible conseguir un incremento de los ingresos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, esfuerzo recaudatorio que se considera pertinente recabar de las grandes empresas, habida cuenta de que éstas poseen la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar al sostenimiento de las finanzas públicas.

A tal fin, se introducen en este real decreto-ley modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, que podrán ser objeto de revisión en el futuro, sobre la base de la evolución de los ingresos del Estado. Estas modificaciones permitirán allegar fondos de manera inmediata a las arcas públicas, recaudación adicional por cuya efectividad velará la Administración tributaria, de conformidad con lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

La inmediata reducción del déficit público justifica la adopción de las medidas que incorpora este Real Decreto-ley 2/2016, concurriendo, de este modo, la circunstancia de extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 86 de la Constitución Española para la utilización de dicha figura normativa, requisito imprescindible, como ha recordado, por otra parte, la jurisprudencia constitucional y no es criticable tratar de restaurar ese equilibrio mediante el mecanismo del pago fraccionado del que discrepa la parte actora. Y que, por otro lado, ese mecanismo de pago fraccionado da lugar a la adaptación de los modelos 222 y 202 mediante la Orden ministerial impugnada que tan solo contiene la modificación de la casilla 33 del anexo I para que se efectúe el pago fraccionado del Impuesto de Sociedades o del IRNR en las empresas con CN igual o superior a 10 millones de euros.

#### Séptimo.

Se alude al carácter confiscatorio del RD Ley 2/2016 y por extensión de la Orden, a juicio de la parte recurrente, puesto que las empresas que tienen una CN igual o superior a los 10 millones de euros son destinatarias de un nuevo modelo de pago fraccionado, y se ven sometidas a atender y a afrontar económicamente, sin previsión económica alguna el pago fraccionado. Y dice que la medida del Real Decreto-Ley, desarrollado por la Orden recurrida, supone en realidad una suerte de confiscación o privación de los lícitos rendimientos obtenidos por empresas carentes de toda justificación y que vulneraría los artículos 31 CE.

Debemos señalar que el TC respecto del principio de capacidad económica señala "siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia

de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública. En resumen, la capacidad económica en el sentido que aquí nos interesa es una situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas". Y sobre la no confiscatoriedad ( Sentencias 150/1990, de 4 de octubre , 14/1998, de 22 de enero ; y 233/1999, de 10 de diciembre ) tras afirmar la prohibición de la no confiscatoriedad afirma que "la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución ."

Estamos ante una obligación de pago fraccionado del Impuesto de Sociedades respecto de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo sea igual o superior a los 10 millones de euros. Y el pago fraccionado es una obligación tributaria recogida en el art. 23 LGT que tiene un carácter autónomo respecto de la obligación principal, de manera que en la liquidación final del Impuesto de Sociedades como establece el art. 41 ley 27/2014 :

De ahí que no exista vulneración alguna ni de la capacidad económica del contribuyente que impugna ni vulneración del principio de confiscatoriedad.

#### **Octavo.**

Vulneración del principio de igualdad de trato tributario. En cuanto a la igualdad tributaria puede entenderse -proyectando la idea ya generalmente aceptada de igualdad- como la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentren en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes. El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional. Y no estamos en dicho caso, pues como se ha manifestado no se aprecia la concurrencia de la identidad de supuestos de hechos que determine la vulneración del principio de igualdad, pues no puede equipararse la situación de aquellas empresas con una CN igual o superior a los 10 millones de euros con la de otras que no lo alcanzan. Y en cuanto a la Orden esta tan solo contiene la adaptación de los modelos 222 y 202 al nuevo sistema de pago fraccionado para empresas con una cifra de negocios igual o superior a los 10 millones de euros.

#### **Noveno.**

No hay ninguna irretroactividad de la norma, el RDley 2/2016 fue sancionado en fecha 30 septiembre y de manera inmediata se dicta la Orden impugnada de fecha 30 septiembre y de aplicación el mismo día de su publicación. Esta modificación normativa se produce para los pagos fraccionados posteriores a la publicación de la norma y de ninguna manera sorpresiva porque el RDley señala que se basa en la Decisión del Consejo es del mes de julio 2016.

#### **Décimo.**

Se alega la vulneración del principio de seguridad jurídica y confianza legítima de una Orden ministerial que no hace más que aplicar el Real Decreto Ley 2/2016 de 30 septiembre. No estamos ante una Orden ministerial que haya hecho una alteración imprevisible de los modelos de pago fraccionado. Está amparada en el RDley 2/2016 y por ello es ajustada a la norma que sostiene la Orden cuestionada.

Expuesto, todo lo anterior, procede desestimar el presente recurso contencioso administrativo y por aplicación del art. 139 LJCA se imponen las costas a la parte actora que ha interpuesto un recurso contencioso administrativo frente a una Orden ministerial sin exponer argumentos contra la misma.

## Decimoprimeros.

No procede elevar cuestión de inconstitucionalidad. El recurso contencioso administrativo se centra en la impugnación de la Orden HAP/1552/2016 de 30 septiembre, pero los argumentos expuestos en la demanda frente a la misma han sido escasos, por no decir inexistentes, y es que en la demanda se han reflejado distintas cuestiones que todas giran en torno al RDley 2/2016, reconociendo el actor implícitamente que se está discutiendo dicho RDley y que la Orden no es más que un mero desarrollo del mismo, siendo esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional incompetente para conocer de la impugnación de un Real Decreto Ley.

Vistos los preceptos legales invocados y demás de general y pertinente aplicación,

## FALLAMOS

**1.-** Desestimamos el recurso contencioso-administrativo número 907/2016, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad ACCIONA, S.A. representada por el procurador D. LUIS POZAS OSSET, contra la Orden HAP/1552/2016 de 30 de septiembre. Y, en consecuencia, confirmamos la resolución administrativa impugnada, por encontrarse la misma ajustada a Derecho.

**2.-** Con imposición, a la parte demandante, de las costas procesales causadas en esta instancia.

**3.-** Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación de que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, mediante escrito en el que habrá de acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley Jurisdiccional [redacción ex Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio], justificando el interés casacional objetivo que el recurso preparado presenta. Habiendo de presentarse dicho escrito en el plazo de 30 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en SANTANDER número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial. Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma.

Así por esta nuestra Sentencia, de la cual será remitido testimonio, con el expediente, a la Oficina de origen para su ejecución, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.