

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

Referencia: NFJ071660

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 10 de octubre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4346/2018

**SUMARIO:**

**Pagos a cuenta. Pagos fraccionados en el IS.** *Impugnación de la Orden HAP/1552/2016 (Modifica modelos 222 y 202).* *Impugnación indirecta del RD Ley 2/2016 (Medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público).* **Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Legalidad. Capacidad económica. No confiscatoriedad. Igualdad. Seguridad jurídica.** No procede plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con las obligaciones impuestas por estas normas pues no se albergan dudas de que se haya vulnerado con ello ninguno de los principios constitucionales alegados:

*Principio de igualdad tributaria.* El Real Decreto-Ley 2/2016 dirige las medidas de incremento del pago fraccionado a determinadas entidades que superen los 10 millones de facturación -umbral que la Ley 27/2014 (Ley IS) fija para diferenciar empresas de reducida dimensión y grandes empresas- y, adicionalmente, que tengan una cuenta de pérdidas y ganancias positiva, pues el tipo del pago fraccionado se girará respecto del beneficio contable producido. Siendo ello así, aunque existe una diferencia de trato, no se puede achacar a la medida implementada por el Decreto-Ley 2/2016 la carencia de una justificación objetiva y razonable, habida cuenta de la utilización de un umbral contenido en otros pasajes de la LIS, lo que en sí -y más allá de casos de laboratorio, ciertamente puntuales y de transición entre un año y otro al superarse el umbral fijado- eliminaría la tacha de arbitrariedad que conlleva la vulneración del principio de igualdad y, particularmente, de igualdad tributaria. Finalmente, la medida examinada no parece *a priori* contraria al principio de proporcionalidad (en cuanto que pudiera reputarse necesaria, idónea y proporcional en sentido estricto), al venir modulada la obligación no sólo por el tamaño de cada empresa sino, adicionalmente, por sus beneficios. En suma, la aplicación de la doctrina constitucional no revela nítidas evidencias de vulneración del principio de igualdad tributaria.

*Principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.* El Real Decreto-Ley 2/2016 fija para las grandes empresas una obligación de anticipo -no un gravamen definitivo- cuantificada proporcionalmente, en función del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de cada ejercicio. Aun cuando ciertamente la cuenta de pérdidas y ganancias no se equipara a la base imponible del IS -pues de esta se excluyen algunas cantidades exentas o las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores-, los beneficios sociales se pueden considerar como un indicio suficiente de la capacidad económica de las sociedades llamadas a cumplir con tales obligaciones a cuenta. Consecuentemente, y puesto que no se exige el anticipo del impuesto en función de un parámetro alejado de las posibilidades de contribuir del sujeto pasivo, tampoco resulta evidente la vulneración del principio de capacidad económica.

*Prohibición de confiscación.* Según indica el Tribunal Constitucional, dicha proscripción se refiere al sistema tributario en su conjunto y no a un tributo singular o a una concreta prestación patrimonial de carácter público. Por otro lado, en puridad los efectos confiscatorios se producirán cuando se detraiga el 100 por 100 de la capacidad gravable. Así las cosas, los efectos confiscatorios alegados por la recurrente no se muestran con claridad, porque el quebranto económico no alcanzaría, sumadas las retenciones que no resultarían deducibles del pago fraccionado, a un total del 42 por 100 sobre la cuenta de pérdidas y ganancias, como aduce; tal sería la cantidad que habría que anticipar al Tesoro Público, puesto que el sacrificio patrimonial vendría representado, más propiamente, por las cantidades no recuperables para el contribuyente, esto es, por el interés de ese anticipo durante el tiempo que estuvo ingresado en la Hacienda Pública. Siendo esto así, se reduciría sustancialmente el quebranto económico soportado por las grandes empresas en el ámbito del IS, de manera que ni se puede afirmar, sin más, ni se demuestra que los tributos que gravan la renta de estos sujetos superan el 100 por 100 de la misma, por lo que no se aprecia con nitidez la denunciada vulneración de la prohibición de confiscación del art. 31 CE.

*Principio de seguridad jurídica y prohibición de la retroactividad.* Habida cuenta de que la modificación operada por el Real Decreto-Ley se produjo antes de la finalización del periodo impositivo -y del correspondiente periodo de fraccionamiento del pago- del IS, y considerando la gravedad de la situación económica que estaba atravesando el país en el momento en que se aprobó la medida discutida, no resulta evidente que se haya vulnerado el principio de seguridad jurídica contenido en el art. 9.3. CE en su modalidad de prohibición de retroactividad.

*Principio de legalidad. Reserva de Ley. Jerarquía normativa. Utilización de la figura del Real Decreto-Ley en materia tributaria.* Se alega la vulneración del art. 86.1 CE, por inexistencia de los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad y, adicionalmente, por entender que se ha afectado el deber de contribuir. Pues bien, la Exposición de motivos del RD Ley 2/2016 cita la exigencia de cumplir con los objetivos comunitarios de déficit, así como una Decisión del Consejo de la Unión Europea de julio de 2016 -emitida por tanto dos meses antes de su aprobación- en la que se indica que España no ha adoptado medidas eficaces para cumplir con la Recomendación de 21 de junio de 2013 del Consejo, lo cual pudo provocar una necesidad apremiante de reequilibrio de las finanzas públicas que llevara a aprobar el Real Decreto-ley ahora analizado. Consecuentemente, no parece irrazonable sostener que los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad se produjeran, aun cuando las situaciones de déficit desencadenantes de la medida legislativa enjuiciada se debieran a actuaciones previas del Legislador. Por otro lado, la afectación del deber de contribuir tiene lugar cuando se altera una figura esencial del ordenamiento tributario y aunque el Impuesto sobre Sociedades lo es, lo cierto es que la medida implementada por el RDL 2/2016 (elevación del pago fraccionado) sólo afectó a las grandes empresas, o sea, a unos 9.000 contribuyentes. [Vid., SAN, de 9 de abril de 2018, recurso n.º 907/2016 (NFJ070600), que se recurre en este auto].

#### PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 9.3, 24, 31 y 86.

RD-Ley 2/2016 (Medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público), art. único.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 101 y disp. adic. decimocuarta.

#### PONENTE:

*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Doña MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR

Doña INES MARIA HUERTA GARICANO

#### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo

Contencioso-Administrativo

Sección: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 10/10/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4346/2018

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Inadmisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M<sup>a</sup> Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino:

Transcrito por: MLD

Nota:

R. CASACION núm.: 4346/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M<sup>a</sup> Angeles Moreno Ballesteros

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D<sup>a</sup>. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D<sup>a</sup>. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 10 de octubre de 2018.

## HECHOS

### Primero.

1. El procurador D. Luis Pozas Osset, en representación de ACCIONA, S.A., presentó escrito fechado el 31 de mayo de 2018 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 9 de abril de 2018 por la Sección

séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 907/2016, relativo a la impugnación de 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 (BOE de 30 de septiembre de 2016) [«Orden HAP/1552/2016»].

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca las siguientes infracciones, todas ellas alegadas en el proceso de instancia:

(i) Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión ( artículo 24.1 de la Constitución [«CE»]) por no admitir, al tiempo de impugnar la precitada Orden HAP/1552/2016, la impugnación del artículo único del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre (BOE de 30 de septiembre de 2016) [«Decreto-Ley 2/2016»].

(ii) Vulneración de los principios de capacidad económica, igualdad tributaria y no confiscatoriedad ( artículo 31.1 CE).

(iii) Vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima ( artículo 9.3. CE).

(iv) Vulneración del artículo 86.1 CE al no apreciarse en el Decreto-Ley 2/2016 los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad y por afectar el deber constitucional de contribuir.

**3.** Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia recurrida, puesto que, «de haber admitido la posibilidad de alegar frente a la Orden la inconstitucionalidad del RDley del que trae causa, la Sala podría haber elevado la cuestión de inconstitucionalidad» (página 7 del escrito de preparación).

3.1. En relación con la invocada infracción del derecho a la tutela judicial y a no padecer indefensión ( art. 24.1 CE), razona que el Tribunal Supremo, en cuatro autos de 14 de junio 2016 [recursos de casación números 2554/2014 (ES:TS:2016:5916A), 2955/2014 (ES:TS:2016:6030A), 3817/2014 (ES:TS.2016:5934A) y 3240/2014 (ES:TS:2016:5923A)] ha admitido la posibilidad de impugnar indirectamente, al tiempo de hacerlo respecto de una disposición reglamentaria, otras normas con rango de ley que les otorgan cobertura, a fin de poder plantear -en su caso- la oportuna cuestión de inconstitucionalidad. Particularmente, entiende que «el fallo desestimatorio se fundamenta en una interpretación muy restrictiva de las posibilidades de impugnación frente a una Orden que aprueba un modelo de autoliquidación, ya que el fallo entiende que la impugnación de la Orden no puede basarse en que la "obligación material" que desarrolla sea contraria al ordenamiento jurídico. De esta forma, el fallo limita injustificadamente el derecho a la tutela judicial efectiva de mi mandante, tal y como resulta de los Autos del TS de 14 de junio 2016», indicando seguidamente que «[e]s cierto que la Sentencia se refiere también a las concretas vulneraciones de los principios constitucionales denunciados en la demanda contra el RDley 2/2016, pero, como se puede observar, en su análisis parte de la premisa de que procede desestimar el recurso por alegar contra la Orden motivos referentes al RDley 2/2016 (último párrafo del FJ 5º)» (páginas 5 y 6 del escrito de preparación). Adicionalmente, refiere que el parecer de la Sala de instancia «[r]esulta absurdo, pues, no plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre la base de que no se es competente para conocer de la impugnación de una norma de rango legal, pues ello supondría dejar vacía de contenido la cuestión de inconstitucionalidad, ya que, por definición, esta cuestión precisamente debe plantearse porque el Tribunal de Justicia no es competente para enjuiciar la constitucionalidad de una norma de rango legal» (página 12 del escrito de preparación).

3.2. En lo que concierne al principio de igualdad tributaria ( art. 31.1 CE), señala que el establecimiento por Decreto-Ley 2/2016 de un pago fraccionado mínimo sobre el resultado contable -y no sobre la base imponible- únicamente para algunas empresas (las que tengan una cifra de negocios superior a 10 millones de euros) y no para otras, supone un tratamiento tributario diferenciado que carece de justificación objetiva y razonable, atentando contra el precepto constitucional citado, que «prohíbe las desigualdades de trato en materia tributaria que sean artificiosas o injustificadas, debiendo ser proporcionadas las consecuencias jurídicas derivadas de la diferencia de

trato». Adicionalmente, argumenta que no aparece justificado en el Decreto-Ley 2/2016 por qué la cifra de negocios puede ser un elemento diferenciador determinante de la capacidad económica cuando ésta viene marcada habitualmente, en sede de un impuesto, por la base imponible. Una prueba de la irrazonabilidad de la medida adoptada es, a juicio de la mercantil recurrente, que «el pago fraccionado mínimo podría aplicarse, incluso, a una empresa a la que fuese de aplicación el régimen de las empresas de reducida dimensión, lo que evidencia la desproporción y falta de justificación de la medida» (página 13 del escrito de preparación).

3.3. Respecto de la vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad ( art. 31.1 CE), entiende que «el RDley 2/2016 obliga a algunos contribuyentes a tener que anticipar impuestos sobre importes que nada tienen que ver con las rentas sometidas a gravamen por el Impuesto sobre Sociedades (IS) hasta el punto de que puede que tengan que ingresar cantidades a pesar de no tener renta positiva sometida a gravamen», siendo así que en el caso de ACCIONA, S.A., «se acreditó que el grupo fiscal del que es sociedad dominante mi mandante, tuvo que anticipar más de 43 millones de euros en el último pago fraccionado del ejercicio 2016, cuando la base imponible del grupo correspondiente a dicho periodo era negativa», gravándose, pues, en el sentir de la recurrente, una renta inexistente (página 8 del escrito de preparación). Señala además que «la procedencia de elevar cuestión de inconstitucionalidad resultaba de la propia jurisprudencia del TS que, con ocasión de la revisión de la norma reglamentaria que fijaba el tipo de retención en el IRPF, declaró que el principio de capacidad económica también es aplicable a los pagos a cuenta y retenciones, debiendo existir la máxima correspondencia entre éstos y la cuota definitiva del impuesto, y llegando a considerar confiscatorios los pagos a cuenta que excedían las cuotas del impuesto, que es lo que sucede en el presente caso al fijarse un pago fraccionado mínimo en atención al resultado contable y no a la renta gravable [ SSTS de 12 de noviembre 1993 ( rec. 6561/1992), de 10 de julio 1999 ( rec. 126/1998), de 2 de marzo 2000 ( rec. 67/1999), de 19 de mayo 2000 ( rec. 75/1999) o de 21 de noviembre 2002 ( rec. 4179/1997)]» (páginas 12 y 13 del escrito de preparación). Entiende, en fin, que también se atenta contra la prohibición de confiscatoriedad contenida en el art. 31.1 CE, siendo así que «los efectos confiscatorios son evidentes (la renta se somete a una retención del 19% más un pago fraccionado del 23%, total un 42%)» (página 13 del escrito de preparación).

3.4. En lo que respecta a la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima ( art. 9.3 CE), indica que «el legislador, a iniciativa del Gobierno, había aprobado desde el año 2012 importantes medidas para reducir el déficit que afectaban a la generalidad de los contribuyentes. Sin embargo, en 2014 se aprobó una bajada generalizada de impuestos y en julio de 2015 (directamente el Gobierno mediante el RDley 9/2015) se anticipa en seis meses la bajada de los tipos del IRPF. No era previsible, pues que, ante la bajada generalizada de impuestos, se aprobase un pago fraccionado mínimo para algunos contribuyentes con un impacto tan significativo» (páginas 8 y 9 del escrito de preparación). Además, la medida adoptada por el Decreto-Ley 2/2016 se produce cuando ha transcurrido más de la mitad del ejercicio económico -para la mayoría de las empresas cuyo ejercicio impositivo coincide con el año natural-, de manera que «las dudas sobre la afección del principio constitucional son más que razonables si tenemos en cuenta la doctrina constitucional sobre la prohibición general de la denominada retroactividad impropia o de grado medio» (página 14 del escrito de preparación).

3.5. Finalmente, y en lo que se refiere a la vulneración del art. 86.1 CE, considera que «se modifican elementos esenciales del régimen general del impuesto general sobre la renta de las personas jurídicas, lo que afecta claramente al deber de contribuir. Es más, el TC ha declarado que no es posible crear nuevos tributos mediante Decreto-ley ( STC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3) y en el presente caso puede decirse que nos encontramos ante un nuevo tributo sobre el resultado contable». Y, adicionalmente, indica que, aunque «[e]l pago fraccionado mínimo se justificó en la Decisión (UE) 2016/1222 del Consejo, de 12 de julio 2016, y en la necesidad de cumplir los objetivos de déficit», sin embargo «el incumplimiento de los objetivos de déficit no se debió a circunstancias excepcionales e imprevisibles, sino a las importantes rebajas de impuestos aprobadas en 2014 y 2015» (página 9 del escrito de preparación). En definitiva, sostiene la recurrente (i) que con el Decreto-Ley 2/2016 se afectó al deber de contribuir por modificar sustancialmente un pilar estructural de nuestro sistema tributario (el impuesto sobre sociedades); (ii) que no concurrían los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad previstos en el art. 86.1 CE y que constituyen títulos habilitantes para el uso de tal figura normativa; y, finalmente, (iii) que no cabe crear por decreto-ley una nueva figura tributaria.

4. Expone que las normas cuya infracción se plantea forman parte del ordenamiento jurídico estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el recurso de casación preparado por estar presente la presunción del artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio de 1998) [«LJCA»], y las circunstancias de las letras c), d) y g) del artículo 88.2 LJCA. Particularmente, entiende que:

5.1. Estamos ante preceptos sobre los que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA], porque, si bien esta Sala se ha pronunciado sobre la posibilidad de que la impugnación de disposiciones reglamentarias implique la impugnación indirecta de normas con rango de ley y el planteamiento de la oportuna cuestión de inconstitucionalidad, «[h]asta donde sabemos, no existe todavía una sentencia que analice la cuestión, no existiendo por tanto jurisprudencia sobre ésta. Por otro lado, la existencia de 4 autos relativos [sic] al mismo asunto (se trata de varios impuestos, pero todos ellos creados por la Ley 15/2012), también hace necesario un pronunciamiento del TS sobre la cuestión "para reafirmar, reforzar o completar aquel criterio" (entre otros muchos, ATS de 16 de mayo 2017, rec. cas. 685/2017)» (página 11 del escrito de preparación).

5.2. La doctrina sentada por la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones trascendiendo del caso concreto [ artículo 88.2.c) LJCA], pues «tal y como se puso de manifiesto en el debate parlamentario de convalidación del RDley 2/2016, esta medida afecta a 9.000 empresas (Diario de sesiones del Congreso de los Diputados de 20 de octubre 2016, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales núm. 11, que se acompaña como documento núm. 19 de la demanda)» (página 16 del escrito de preparación).

5.3. La sentencia impugnada resuelve un debate que ha versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida [ artículo 88.2.d) LJCA].

5.4. Y, finalmente, se impugna una disposición de carácter general (Orden HAP/1552/2016), con lo que concurre la circunstancia de interés casacional prevista en el artículo 88.2.g) LJCA.

6. No aporta más razones, distintas de las que derivan de lo hasta aquí expuesto, para justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

## Segundo.

La Sección séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 7 de junio de 2018, ordenando el emplazamiento de las partes para comparecer ante esta Sala tercera del Tribunal Supremo. Han comparecido dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA tanto la parte recurrente como la parte recurrida.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la entidad recurrente, ACCIONA, S.A., se encuentra legitimada para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo de la 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal que se reputan infringidas y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica de forma suficiente que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia impugnada [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito de preparación fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas en las que se sustenta

la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA]; sentando una doctrina que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], con la que se resuelve un debate que ha versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida [ artículo 88.2.d) LJCA], debate que había sido suscitado con ocasión de la impugnación de una disposición de carácter general [ artículo 88.2.g) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que puede darse por cumplido lo que exige el artículo 89.2.f) LJCA.

### **Segundo.**

1. Tal y como se describe en la sentencia impugnada, el recurso se interpuso contra la Orden HAP/1552/2016.

2. La entidad recurrente solicitó que se declarara contraria a Derecho y anulara la disposición reglamentaria citada por vulnerar varios principios constitucionales y, habida cuenta de que la referida orden ministerial regulaba la obligación formal de una obligación material (aumento para determinadas entidades de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes) contenida en el Decreto-ley 2/2016, se solicitaba a la Sala a quo el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto de esta última norma con rango de ley.

### **Tercero.**

1. Son cuatro las infracciones que denuncia el escrito de preparación del recurso, en relación tanto con la Orden HAP/1552/2016 como, sobre todo, con el Decreto-Ley 2/2016: (i) vulneración del artículo 24.1 CE en lo que respecta al derecho a obtener tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión, por no admitirse al tiempo de impugnar la precitada Orden HAP/1552/2016 la impugnación del artículo único del Decreto-Ley 2/2016; (ii) vulneración del artículo 31.1 CE en lo que concierne a los principios de igualdad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad; (iii) vulneración del artículo 9.3 CE en relación con los principios de seguridad jurídica y confianza legítima; y (iv) vulneración del artículo 86.1 CE por no apreciarse extraordinaria y urgente necesidad y porque con el mismo se afecta el deber de contribuir.

### **Cuarto.**

1. La vulneración del artículo 24.1 CE, en cuanto que afecta al derecho a obtener tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión, se fundamenta en la inadmisión, al tiempo de impugnar la precitada Orden HAP/1552/2016, de la impugnación del artículo único del Decreto-Ley 2/2016. Se invoca al respecto la presunción de interés casacional contemplada en el artículo 88.3.a) LJCA, toda vez que no existe jurisprudencia sobre la admisibilidad de impugnación indirecta de una norma con rango de ley al tiempo de impugnar una disposición reglamentaria.

2. Según refiere nuestro reciente auto de 18 de julio de 2018 (rec. cas. 3071/2018; ES:TS:2018:8143A):

«Hemos advertido en numerosas ocasiones que, cuando se invoca la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA, no basta con la mera alusión a la inexistencia de jurisprudencia, sino que es preciso conectarlo con el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que plantea el asunto y que hace conveniente un pronunciamiento de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, sin [que] quepa argumentar únicamente en términos referidos a las circunstancias fácticas del pleito -auto de 18 de septiembre de 2107 (RCA 2719/2017)-. Hemos señalado, asimismo, que la inexistencia de jurisprudencia no conlleva automáticamente la admisión del recurso pues, en ocasiones y dada su claridad, el tenor del precepto o norma invocada no requiere de interpretación -auto de 4 de abril de 2018 (RCA 41/2018)-. Y hemos indicado, en fin, que la presunción del artículo 88.3.a) LJCA, no se configura con un carácter absoluto pues el propio artículo 88.3 LJCA, in fine, permite inadmitir (mediante "auto motivado") los recursos inicialmente beneficiados por la misma, cuando este Tribunal Supremo "aprecie que el asunto carece manifiestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia". Y en relación con este inciso hemos precisado que por tal "asunto" ha de entenderse no tanto el tema litigioso de la instancia,

globalmente considerado, sino el que la propia parte recurrente plantea en su escrito de preparación -pues es a éste al que se refiere el juicio sobre el interés casacional que justifica la admisión del recurso-; y que la inclusión del adverbio «manifiestamente» implica que la carencia de interés ha de ser claramente apreciable sin necesidad de complejos razonamientos o profundos estudios del tema litigioso - entre otros, en los autos de 10 de abril de 2017 (RRCA 225/2017 y 227/2017)-».

3. No cabe, pues, apreciar interés casacional por el mero hecho de que no existan sentencias de este Tribunal en relación con la cuestión debatida, pues esta Sala se ha pronunciado ya en reiteradas ocasiones admitiendo la posibilidad de impugnar indirectamente normas con rango de ley al sustanciarse la impugnación de disposiciones reglamentarias [ autos de 14 de junio de 2016 (ES:TS:2016:5916A, ES:TS:2016:5923A, ES:TS:2016:5934A y ES:TS:2016:6030A); de 27 de junio de 2017 ( ES:TS:2017:7271A); de 10 de julio de 2017 (ES:TS:2017:7586A y ES:TS:2017:7287A) y de 18 de julio de 2017 (ES:TS:2017:7613A)], de manera que no se trata de una cuestión controvertida y que requiera de un pronunciamiento más de esta Sala, por ser una materia asentada, aun cuando tal parecer no se haya tenido en cuenta por la Sala de instancia. En efecto, se debe recordar que el recurso de casación no constituye una instancia más para conocer sobre un caso concreto sino que, por su función nomofiláctica, está dirigido a servir al principio de seguridad jurídica en beneficio del interés general, cuestión que en el caso de autos no acontece por lo señalado con anterioridad. En consecuencia, no concurre la presunción de interés casacional contenida en el artículo 88.3.a) LJCA, invocada por la recurrente y, por ende, el asunto que plantea esta primera infracción carece manifiestamente de interés casacional para la formación de jurisprudencia.

#### Quinto.

1. En lo que concierne a la vulneración del artículo 31.1 CE respecto de los principios de igualdad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, se invoca la circunstancia de interés casacional contenida en el artículo 88.2.d) LJCA toda vez que, a juicio de la recurrente, no se aclaró suficientemente la improcedencia de plantear la oportuna cuestión de inconstitucionalidad por parte de la Sala de instancia.

2. Sin embargo, y aun entendiendo que es posible impugnar indirectamente el Decreto-Ley 2/2016, según se ha indicado en el anterior razonamiento jurídico, esta Sección estima que no concurre el motivo de interés casacional invocado porque existe jurisprudencia del Tribunal Constitucional de la que se infiere la improcedencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las vulneraciones alegadas por la parte, y la única virtualidad que tendría en este caso la admisión del recurso de casación sería el eventual planteamiento por la Sección de Enjuiciamiento de esta Sala de lo Contencioso-administrativo de una cuestión de inconstitucionalidad.

2.1. En lo que respecta al principio de igualdad tributaria, existe sobrada doctrina constitucional sobre cuándo una diferencia de trato entre situaciones comparables puede suponer una discriminación antijurídica por no existir una justificación objetiva, razonable y proporcionada [al respecto pueden verse, entre otras, las sentencias del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero ( ES:TC:1987:19); 45/1989, de 20 de febrero ( ES:TC:1989:45); 76/1990, de 26 de abril ( ES:TC:1990:76); 146/1994, de 12 de mayo ( ES:TC:1994:146); 214/1994, de 14 de julio ( ES:TC:1994:214); 164/1995, de 13 de noviembre ( ES:TC:1995:164); 134/1996, de 22 de julio ( ES:TC:1996:134); 137/1998, de 29 de junio ( ES:TC:1998:137); 200/1999, de 8 de noviembre ( ES:TC:1999:200); 1/2001, de 15 de enero ( ES:TC:2001:1); 47/2001, de 15 de febrero ( ES:TC:2001:47); 212/2001, de 29 de octubre ( ES:TC:2001:212); 21/2002, de 28 de enero ( ES:TC:2002:21); 96/2002, de 25 de abril ( ES:TC:2002:96); 193/2004, de 4 de noviembre ( ES:TC:2004:193); 255/2004, de 22 de diciembre ( ES:TC:2004:255); 10/2005, de 20 de enero ( ES:TC:2005:10); 57/2005, de 14 de marzo ( ES:TC:2005:57); 33/2006, de 13 de febrero ( ES:TC:2006:33); 295/2006, de 11 de octubre ( ES:TC:2006:295); 91/2007, de 7 de mayo ( ES:TC:2007:91); 90/2009, de 20 de abril ( ES:TC:2009:90); 19/2012, de 15 de febrero ( ES:TC:2012:19); 136/2015, de 11 de junio ( ES:TC:2015:136); 27/2017, de 16 de febrero ( ES:TC:2017:27); 55/2017, de 11 de mayo (ES:TC:2017:55); o 52/2018, de 10 de mayo (ES:TC:2018:52); en relación con el principio de proporcionalidad, aparte de las antes citadas y entre otras, pueden verse las sentencias del Tribunal Constitucional 75/1983, de 3 de agosto ( ES:TC:1983:75); 209/1988, de 10 de noviembre ( ES:TC:1988:209); 70/1991, de 8 de abril ( ES:TC:1991:70); 85/1992, de 8 de junio ( ES:TC:1992:85); 136/1992, de 13 de octubre ( ES:TC:1992:136); 308/1994, de 21 de noviembre ( ES:TC:1994:308); 55/1996, de 28 de marzo ( ES:TC:1996: 55) 194/2000, de 19 de julio ( ES:TC:2000:194); 112/2006, de 5 de abril (ES:TC:2006:112)].

2.2. El Real Decreto-Ley 2/2016 dirige las medidas de incremento del pago fraccionado a determinadas entidades que (i) superen los 10 millones de facturación -umbral que el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre de 2014) [«LIS»] fija con carácter general para diferenciar empresas de reducida dimensión y grandes empresas-; y, adicionalmente, (ii) que tengan una cuenta de pérdidas y ganancias positiva, pues el tipo del pago fraccionado se girará respecto del beneficio contable producido. Siendo ello así, aunque existe una diferencia de trato, no se puede achacar a la medida implementada por el Decreto-Ley 2/2016 la carencia de una justificación objetiva y razonable, habida cuenta de la utilización de un umbral contenido en otros pasajes de la LIS, según el cual aprueba un régimen tributario diferenciado en función del tamaño de las empresas, lo que en sí -y más allá de casos de laboratorio, ciertamente puntuales y de transición entre un año y otro al superarse el umbral fijado- eliminaría la tacha de arbitrariedad que conlleva la vulneración del principio de igualdad y, particularmente, de igualdad tributaria. Finalmente, la medida examinada no parece a priori contraria al principio de proporcionalidad (en cuanto que pudiera reputarse necesaria, idónea y proporcional en sentido estricto), al venir modulada la obligación no sólo por el tamaño de cada empresa sino, adicionalmente, por sus beneficios. En suma, la aplicación de la doctrina constitucional citada no revela nítidas evidencias de vulneración del principio de igualdad tributaria, tal y como alega ACCIONA, S.A.

2.3. En cuanto a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad invocados por la recurrente, también existe una cumplida y extensa jurisprudencia constitucional [entre otras, 37/1987, de 26 de marzo (ES: TC:1987:37); 209/1988, de 10 de noviembre (ES: TC:1988:209); 150/1990, de 4 de octubre (ES: TC:1990:150); 221/1992, de 11 de diciembre (ES: TC:1992:221); 146/1994, de 12 de mayo (ES: TC:1994:146); 214/1994, de 14 de julio (ES: TC:1994:214); 46/2000, de 14 de febrero (ES: TC:2000:46); 194/2000, de 19 de julio (ES: TC:2000:194); 7/2010, de 27 de abril (ES: TC:2010:7); 19/2012, de 15 de febrero (ES: TC:2012:19); 26/2017, de 16 de febrero (ES: TC:2017:26); 27/2017, de 16 de febrero (ES: TC:2017:27); 37/2017, de 1 de marzo (ES: TC:2017:37); 48/2017, de 27 de abril (ES: TC:2017:48); 57/2017, de 11 de mayo (ES: TC:2017:57); 59/2017, de 11 de mayo (ES: TC:2017:59); 72/2017, de 5 de junio (ES: TC:2017:72); 73/2017, de 8 de junio (ES:TC:2017:73)].

2.4. En esencia, el Tribunal Constitucional reconoce una gran libertad de configuración del deber constitucional de contribuir, siempre y cuando no se haga tributar por capacidades económicas ficticias o inexistentes. El Decreto-Ley 2/2016 fija para las grandes empresas una obligación de anticipo -no un gravamen definitivo- cuantificada proporcionalmente, en función del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias de cada ejercicio. Aun cuando ciertamente la cuenta de pérdidas y ganancias no se equipara a la base imponible del impuesto sobre sociedades (pues de esta se excluyen algunas cantidades exentas o las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores), los beneficios sociales se pueden considerar como un indicio suficiente de la capacidad económica de las sociedades llamadas a cumplir con tales obligaciones a cuenta. Consecuentemente, y puesto que no se exige el anticipo del impuesto en función de un parámetro alejado de las posibilidades de contribuir del sujeto pasivo, tampoco resulta evidente la vulneración del referido principio de capacidad económica.

2.5. También invoca la recurrente diversas sentencias de la Sección segunda de esta Sala en relación con la necesaria vinculación entre retenciones y otros pagos a cuenta con la capacidad económica de cada sujeto [sentencias de 12 de noviembre 1993 (rec. 6561/1992; ES:TS:1993:7608), de 10 de julio 1999 (rec. 126/1998; ES:TS:1999:4956), de 2 de marzo 2000 (rec. 67/1999; ES:TS:2000:1662), de 19 de mayo 2000 (rec. 75/1999; ES:TS:2000:4067) o de 21 de noviembre 2002 (rec. cas. 4179/1997; ES:TS:2002:7771)]. Sin embargo, la jurisprudencia citada no resulta aplicable al caso, pues se refiere a impugnaciones de disposiciones reglamentarias y no, como se hace ahora, de una disposición con rango de ley. En el supuesto del incremento del anticipo de impuesto instaurado por el Real Decreto-Ley 2/2016 para las grandes empresas, tal prestación no puede ser anulada por este Tribunal sino que, de albergar dudas sobre el respeto del principio de capacidad económica, habría de plantear la debida cuestión de inconstitucionalidad, pero, como se ha dicho ya, no se detectan contravenciones manifiestas del principio de capacidad contributiva por el Decreto-Ley tan citado.

2.6. Asimismo, y en lo que concierne a la prohibición de confiscación a la que se refiere el artículo 31.1 CE, nuestro Tribunal Constitucional indica, en resumidas cuentas, (i) que dicha proscripción se refiere al sistema tributario en su conjunto y no a un tributo singular o a una concreta prestación patrimonial de carácter público; y (ii) que en puridad los efectos confiscatorios se producirán cuando se detraiga el 100 por 100 de la capacidad gravable. Una vez más los efectos confiscatorios alegados por la recurrente no se muestran con claridad, porque el quebranto económico no alcanzaría, sumadas las retenciones que no resultarían deducibles del pago fraccionado, a un total del 42 por 100 sobre la cuenta de pérdidas y ganancias, como aduce; tal sería la cantidad que habría que anticipar al Tesoro Público, puesto que el sacrificio patrimonial vendría representado, más propiamente, por las cantidades

no recuperables para el contribuyente, esto es, por el interés de ese anticipo durante el tiempo que estuvo ingresado en la Hacienda Pública. Siendo esto así, se reduciría sustancialmente el quebranto económico soportado por las grandes empresas en el ámbito del impuesto sobre sociedades, de manera que ni se puede afirmar, sin más, ni se demuestra que los tributos que gravan la renta de estos sujetos superan el 100 por 100 de la misma, por lo que tampoco se aprecia con nitidez la denunciada vulneración de la prohibición de confiscación contenida en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna.

**3.** En definitiva, esta Sección de Admisión entiende que en esta segunda infracción no concurre el motivo de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia del artículo 88.2.d) LJCA, pues no le resulta evidente la procedencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad, en relación con el respeto de los principios de igualdad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad del artículo 31.1 CE por las obligaciones impuestas por el Decreto-Ley 2/2016, de acuerdo con la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional y las consideraciones vertidas en el presente razonamiento jurídico.

#### **Sexto.**

**1.** También alega la recurrente una vulneración del artículo 9.3 CE, en lo que respecta a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, con sustento (i) en lo imprevisible que resultaba tal cambio normativo cuando con anterioridad se habían llevado a cabo reducciones impositivas; y (ii) en el hecho de que el mismo se realiza una vez iniciado el periodo impositivo. Dado que no se planteó cuestión de inconstitucionalidad sobre tales aspectos, que constituyen la tercera infracción denunciada, invoca otra vez la concurrencia de la circunstancia de interés casacional objetivo contenida en el artículo 88.2.d) LJCA.

**2.1.** En lo que respecta al principio de seguridad jurídica y de la prohibición de retroactividad el Tribunal Constitucional se ha manifestado en diversas sentencias [entre las que cabría citar las siguientes: 126/1987, de 16 de julio ( ES:TC:1987:126); 150/1990, de 4 de octubre ( ES:TC:1990:150); 197/1992, de 19 de noviembre ( ES:TC:1992:197); 173/1996, de 31 de octubre ( ES:TC:1996:173); 182/1997, de 28 de octubre ( ES:TC:1997:182); 234/2001, de 13 de diciembre ( ES:TC:2001:234); 116/2009, de 18 de mayo ( ES:TC:2009:116); 176/2011, de 8 de noviembre ( ES:TC:2011: 176), 100/2012, de 8 de mayo ( ES:TC:2012:100); 270/2015, de 17 de noviembre ( ES:TC:2015:270); 121/2016, de 23 de junio ( ES:TC:2016: 121), 181/2016, de 20 de octubre (ES:TC:2016:181) o 51/2018, de 10 de mayo (ES:TC:2018:51)]. Nuestro Tribunal Constitucional diferencia entre (i) la retroactividad propia, referida a situaciones ya consolidadas y que por lo general resultaría prohibida -particularmente en el ámbito tributario-; y (ii) la retroactividad impropia o de grado medio, referida a la modificación de las obligaciones tributarias en el curso de un determinado periodo impositivo o de liquidación, la cual no estaría prohibida de plano, debiéndose ponderar en tal caso los intereses en conflicto. No es cierto -como sostiene la recurrente- que esta última retroactividad impropia o de grado medio se encuentre prohibida en todo caso por nuestra Constitución, sino que en tales circunstancias -como se acaba de indicar- resulta preciso llevar a cabo el oportuno juicio de proporcionalidad.

Pues bien, habida cuenta de que la modificación operada por el Decreto-Ley cuestionado se produjo antes de la finalización del periodo impositivo -y del correspondiente periodo de fraccionamiento del pago- del impuesto sobre sociedades, y considerando la gravedad de la situación económica que estaba atravesando el país en el momento en que se aprobó la medida discutida, no resulta evidente para esta Sección primera que se haya vulnerado el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3. CE en su modalidad de prohibición de retroactividad.

**2.2.** En lo que respecta al principio de confianza legítima, como vertiente del principio de seguridad jurídica contenido a su vez en el artículo 9.3. CE, baste traer a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 270/2015, de 17 de diciembre (ES:TC:2015:270), y recordar lo que señala en su fundamento jurídico 7º:

«Los cambios legislativos producidos no pueden ser cuestionados desde la óptica del principio de confianza legítima. Este principio no protege de modo absoluto la estabilidad regulatoria, ni la inmutabilidad de las normas precedentes, máxime en el contexto en que se promulgó el Real Decreto-ley que ahora se enjuicia, es decir, de dificultades económicas [...]. Los principios de seguridad jurídica y su corolario, el de confianza legítima, no suponen el derecho de los actores económicos a la permanencia de la regulación existente en un momento dado en un

determinado sector de actividad. Dicha estabilidad regulatoria es compatible con cambios legislativos, cuando sean previsibles y derivados de exigencias claras del interés general.

A este respecto, las medidas cuestionadas implican, ciertamente, una modificación respecto del régimen anterior, decisión que el legislador de urgencia adopta a la vista de la situación [...]. No cabe calificar de inesperada la modificación producida, pues la evolución de las circunstancias que afectaban a dicho sector de la economía, hacían necesario acometer ajustes de este marco normativo, como efecto de las difíciles circunstancias del sector en su conjunto y la necesidad de asegurar el necesario equilibrio económico y la adecuada gestión del sistema. No cabe, por tanto, argumentar que la modificación del régimen retributivo que se examina fuera imprevisible para un "operador económico prudente y diligente", atendiendo a las circunstancias económicas y a la insuficiencia de las medidas adoptadas para reducir un déficit persistente y continuamente al alza [...] no suficientemente atajado con disposiciones anteriores».

Se trata de una doctrina constitucional que había sido mantenida, entre otras, por las sentencias 126/1987, de 16 de julio, y 182/1997, de 28 de octubre (precitadas), así como en la sentencia 183/2014, de 6 de noviembre (ES:TC:2014:183); y se ha reiterado posteriormente, entre otras, por sentencias 19/2016, de 4 de febrero (ES:TC:2016:19); 29/2016, de 18 de febrero (ES:TC:2016:29); 30/2016, de 18 de febrero (ES:TC:2016:30); 42/2016, de 3 de marzo (ES:TC:2016:42); 61/2016, de 17 de marzo (ES:TC:2016:181) o 51/2018, de 10 de mayo, antes citada. En suma, se trata de una doctrina consolidada.

Pues bien, se deriva de lo anterior que el principio de confianza legítima referido al legislador tiene un ámbito muy reducido, y ello porque cabe entender al destinatario de las normas legales que las mismas pueden cambiar en un futuro en función de la voluntad política y las circunstancias concurrentes en cada momento, sin que -por lo general- pueda esperarse una estabilidad normativa pro futuro, y menos aún en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario. En consecuencia, el cambio normativo producido por el Decreto-Ley 2/2016 en relación con el pago fraccionado no puede ser considerado, sin más, contrario al principio de confianza legítima como variante del principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE.

**3.** En definitiva, esta Sección de Admisión entiende que en esta tercera infracción que dado que la admisión del recurso de casación tendría la única virtualidad del eventual planteamiento por la Sección de Enjuiciamiento de esta Sala de lo Contencioso-administrativo de una cuestión de inconstitucionalidad, no concurre el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia del artículo 88.2.d) LJCA, pues no resulta evidente la procedencia de plantear referida cuestión de inconstitucionalidad, en relación con el respeto de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima del artículo 9.3 CE por las obligaciones impuestas por el Decreto-Ley 2/2016, de acuerdo con la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional y las consideraciones vertidas en el presente razonamiento jurídico.

#### **Séptimo.**

**1.** Se invoca por la recurrente, en cuarto y último lugar, la vulneración del artículo 86.1 CE, por inexistencia de los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad y, adicionalmente, por entender que se ha afectado el deber de contribuir aun cuando ello resulta vedado por encontrarse tal deber en el artículo 31 CE, esto es, dentro de los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I de nuestra Carta Magna.

**2.1.** Existe doctrina constitucional en relación con la viabilidad del uso del decreto-ley en materia tributaria [entre las que cabría citar las siguientes: 182/1997, de 28 de octubre (ES: TC:1997:182); 137/2003, de 3 de julio (ES: TC:2003:137); 108/2004, de 30 de junio (ES: TC:2004:108); 189/2005, de 7 de julio (ES: TC:2005:189) o 237/2012, de 13 de diciembre (ES:TC:2012:237)], siendo así que -en suma- el Tribunal Constitucional exige para legislar por dicho medio en relación con tributos: (i) que se cumplan los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad que habilitan el uso de tal instrumento normativo y (ii) que no se afecte el deber de contribuir contenido en el artículo 31 CE.

**2.2.** En relación con los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad, la exposición de motivos del Decreto-Ley 2/2016 cita la exigencia de cumplir con los objetivos comunitarios de déficit, así como una Decisión del Consejo de la Unión Europea de julio de 2016 (esto es, emitida dos meses antes de la aprobación del controvertido decreto-ley tantas veces citado) en la que se indica que España no ha adoptado medidas eficaces para cumplir con

la Recomendación de 21 de junio de 2013 del Consejo, lo cual pudo provocar una necesidad apremiante de reequilibrio de las finanzas públicas que llevara a aprobar el decreto-ley ahora analizado. Consecuentemente, no parece irrazonable sostener que los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad se produjeran, aun cuando las situaciones de déficit desencadenantes de la medida legislativa enjuiciada se debieran a actuaciones previas del legislador.

**2.3.** En lo que respecta, por otro lado, a la afectación del deber de contribuir alegado por la recurrente, el Tribunal Constitucional ha indicado en reiteradas resoluciones -las anteriormente citadas- que tal circunstancia tiene lugar cuando se altera una figura esencial del ordenamiento tributario. Y, si bien la recurrente alega que el impuesto sobre sociedades se puede considerar un pilar estructural de nuestro sistema fiscal, lo cierto es que la medida implementada por el Decreto-Ley 2/2016 sólo afectó a las grandes empresas, que el propio escrito de preparación -con referencia a las explicaciones dadas por el Ministro de Hacienda en el Congreso y que figuran en su Diario de Sesiones- cifra en 9.000 contribuyentes. Siendo esto así, no cabe afirmar, sin más datos, que la recurrida elevación del pago fraccionado del impuesto sobre sociedades para tan reducido número de sujetos pasivos altera sustancialmente una figura tributaria esencial de nuestro sistema, afectando el deber de contribuir regulado en el art. 31 CE y que, por ende, contraviene el artículo 86.1 CE.

**2.4.** Adicionalmente, y en lo que respecta a la denunciada vulneración de la doctrina constitucional [particularmente, de la sentencia del Tribunal Constitucional 83/2014, de 29 de mayo (ES:TC:2014:83), fundamento jurídico 3º] que supuestamente prohíbe crear ex novo figuras tributarias mediante Decreto-ley, siendo así que a juicio de la recurrente se ha creado por decreto-ley un nuevo tributo sobre el resultado contable, cabe indicar que la obligación de anticipo que regula el Decreto-Ley 2/2016 constituiría en todo caso una prestación patrimonial de carácter público de carácter no tributario -y no un tributo strictu sensu pues no supone un pago definitivo a la Hacienda Pública-, con lo que según la doctrina constitucional citada, en la interpretación realizada por la recurrente, el decreto-ley no estaría vedado para tales circunstancias; y, en todo caso, que ni siquiera resulta prohibido, según la consolidada doctrina constitucional antes reseñada, la aprobación por decreto-ley de nuevos tributos, siempre y cuando se cumplan los condicionantes antes referidos (no afectar el deber constitucional de contribuir y concurrir los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad).

**3.** Conforme a todo lo indicado, esta Sección de Admisión entiende que no concurre en esta cuarta y última infracción el motivo de interés casacional previsto en el artículo 88.2.d) LJCA, porque no resulta evidente, de acuerdo con la doctrina citada del Tribunal Constitucional y las consideraciones vertidas en el presente razonamiento jurídico, la procedencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las obligaciones impuestas por el Decreto-Ley 2/2016, pues no se albergan dudas de que se haya vulnerado con la norma discutida el artículo 86.1 CE.

#### **Octavo.**

**1.** Finalmente, se invocan por la recurrente las circunstancias de interés casacional contenidas en las letras c) y g) del art. 88.2 LJCA, que han de correr igual suerte los anteriores motivos anteriormente alegados, porque si no se albergan dudas de constitucionalidad en relación con la Orden HAP/1552/2016 y el Decreto-Ley 2/2016, conforme a lo indicado en los razonamientos jurídicos quinto a séptimo de este auto, ninguna trascendencia alcanza para decidir la admisión a trámite del recurso de casación preparado, habida cuenta de cuáles son las infracciones denunciadas en el escrito de preparación, el hecho de que estén afectadas 9.000 empresas (según las declaraciones del Ministro de Hacienda en el Congreso conforme consta en su Diario de Sesiones) [ artículo 88.2.c) LJCA], y el hecho de que haya sido objeto de impugnación en la instancia una disposición reglamentaria de carácter general [ artículo 88.2.g) LJCA], que se limita a trasladar los postulados de una norma con rango de ley, que le da cobertura, a modelos de impreso.

#### **Noveno.**

Las anteriores reflexiones comportan la inadmisión a trámite del recurso de casación y la consecuente imposición de las costas procesales causadas a la parte recurrente, que se fijan en la cantidad total máxima de 1.000 euros por todos los conceptos ( artículo 90.8 LJCA).

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

**ACUERDA:**

**1º)** Inadmitir el recurso de casación RCA/4346/2018, preparado por el procurador D. Luis Pozas Osset, en representación de ACCIONA, S.A., contra la sentencia dictada el 9 de abril de 2018 por la Sección séptima de Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 907/2016.

**2º)** Imponer a la entidad recurrente las costas procesales causadas, fijando en 1.000 euros la cantidad total máxima que podrá reclamar la parte recurrida por todos los conceptos.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Rafael Fernandez Valverde  
Maria del Pilar Teso Gamella Jose Antonio Montero Fernandez  
Jose Maria del Riego Valledor Ines Huerta Garicano

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.